Der Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit im Steuerrecht

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Rechte
durch die
Rechts - und Staatswissenschaftliche Fakultät
der
Westfälischen Wilhelms - Universität Münster

vorgelegt von

Hildegard Hartisch
geb. Bals
aus Lüdenscheid

1962

DER GRUNDSATZ DER WIRTSCHAFTLICHEN EINHEIT

IM STEUERRECHT

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte durch die Rechts- und
Staatswissenschaftliche Fakultät der West-
fälischen Wilhelms-Universität Münster

vorgelegt von
Hildegard Hartisch
geb. Bals
aus Lüdenscheid
1962

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Klein
2. Berichterstatter: Prof. Dr. Scupin
Dekan: Prof. Dr.Dr. Lukes
Tag der mündlichen Prüfung: 23.Juni 1962

Meinen lieben Eltern

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555417_0006

Inhaltsübersicht

	Seite
Einleitung	1
Hauptteil	
Erster Abschnitt:	
Geschichtlicher Überblick über die Entwicklung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Einheit und ihrer Bewertung	5
A. Das preußische Ergänzungsteuergesetz von 1893	5
B. Das Wertzuwachssteuergesetz von 1911	7
C. Besitzsteuer und Wehrbeitrag von 1911	8
D. Die Reichsabgabenordnung von 1919	9
E. Das Reichsbewertungsgesetz	11
Zweiter Abschnitt:	
Wirtschaftliche Einheiten und Untereinheiten nach dem Bewertungsgesetz	13
A. Begriff, Inhalt und Umfang der wirtschaftlichen Einheit	13
I. Zum Begriff der wirtschaftlichen Einheit	13
II. Wirtschaftsgüter als Bestandteile der wirtschaftlichen Einheit	13
1. Unterschied zwischen dem Begriff des Wirtschaftsgutes und dem des Gegenstandes	13
2. Materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter	15
3. Der Begriff des negativen Wirtschaftsgutes	2o
III. Der Umfang der wirtschaftlichen Einheit	23
1. Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit nach dem Gesetz	23
a. Die Bedeutung der Aufteilung in Vermögensarten	23
b. Einzelfälle gesetzlicher Zuweisung	24
2. Die wirtschaftliche Einheit in Literatur und Rechtsprechung	24
3. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Maßstab für die Auslegung	27
a. Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit nach objektiven Gesichtspunkten	28
aa. Die Verkehrsanschauung	28
bb. Die einheitliche Zweckbestimmung = Zweckeignung	28

Seite

cc. Die Dauer der Zweckbindung 29

dd. Der räumliche Zusammenhang 3o

ee. Die gegenseitige Abhängigkeit im Sinne des Zusammenwirkens zu einem gemeinsamen Zweck 31

ff. Die gemeinsame Veräußerung 33

b. Die Berücksichtigung der subjektiven Bestimmung durch den Vermögensträger 33

IV. Zusammenfassung zum Begriff der wirtschaftlichen Einheit 33

V. Das Problem der Zurechnung 34

1. Der Unterschied zwischen dem zivilrechtlichen Eigentum und dem wirtschaftlichen Eigentum als Zurechnungsform des Steuerrechts 34

a. Unterschied hinsichtlich der Rechtsfähigkeit 34

b. Unterschied hinsichtlich des Umfangs 35

2. Die Merkmale des wirtschaftlichen Eigentums nach § 11 StAnpG 36

a. Das Treuhandverhältnis als wirtschaftliches Eigentum 37

aa. Die Sicherungstreuhand 38

bb. Die Verwaltungstreuhand 39

b. Der Eigenbesitz als wirtschaftliches Eigentum 4o

3. Die Zurechnung beim Erbbaurecht und bei der Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden 41

4. Die Zurechnung bei einer Eigentümermehrheit 41

5. Ausnahmen vom Grundsatz des einheitlichen Eigentums nach § 2 Abs. 2 BesG 42

a. Die Zurechnung bei Ehegatten nach § 24 Abs. 1 BewG 42

b. Die Zurechnung im Falle des § 24 Abs. 2 BewG 45

6. Organverhältnisse unter dem Gesichtspunkt der Zurechnung 46

a. Der Begriff der Organschaft 46

b. Organschaft im Gewerbesteuerrecht 47

c. Organschaft im Vermögensteuer- und Lastenausgleichsrecht 49

B. Die wirtschaftliche Untereinheit 5o

C. Die Feststellung der wirtschaftlichen Einheit 51

Seite

I Die Feststellungszeitpunkte 51

II. Berücksichtigung von Änderungen im Bestand der wirtschaftlichen Einheit innerhalb eines Hauptfeststellungszeitraums 52

1. Nachfeststellungen 52

2. Fortschreibungen 53

a. Wertfortschreibung 53

b. Artfortschreibung 54

c. Zurechnungsfortschreibung 54

D. Die Bildung wirtschaftlicher Einheiten innerhalb der einzelnen Vermögensarten 55

I. Die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 55

1. Die wirtschaftliche Einheit des landwirtschaftlichen Vermögens 55

a. Die Abgrenzung zum gewerblichen Betriebsvermögen 55

b. Materielle Bestandteile der wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen Vermögens 57

c. In die wirtschaftliche Einheit einzubeziehende Rechte 60

d. Die Behandlung von Schulden und Lasten 60

e. Ausnahmen vom Grundsatz der einheitlichen Zweckbindung und des einheitlichen Eigentums 60

2. Die wirtschaftliche Einheit des forstwirtschaftlichen Vermögens 62

3. Die wirtschaftliche Einheit des Weinbauvermögens 63

4. Die wirtschaftliche Einheit des gärtnerischen Vermögens 64

5. Die wirtschaftliche Einheit des übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 65

II. Die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens 66

1. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens 66

2. Bebaute und unbebaute Grundstücke als selbständige wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens 67

a. Die bebauten Grundstücke 67

b. Unbebaute Grundstücke 69

3. Der Umfang der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens 70

4. Das Erbbaurecht und die sonstigen grundstücksgleichen Rechte als wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens 71

Seite

5. Gebäude auf fremdem Grund und Boden als selbständige wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens 73

III. Die wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens 73

1. Der Begriff des gewerblichen Betriebs als wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens 73

2. Bestandteile der wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens 75

3. Die wirtschaftlichen Untereinheiten des gewerblichen Betriebsvermögens 77

a. Betriebsgrundstücke 77

b. Gewerbeberechtigungen 79

4. Wirtschaftsgüter, die positivrechtlich von der Zugehörigkeit zur Einheit des Betriebsvermogens ausgeschlossen sind 8o

5. Die Behandlung von Schulden und Lasten 8o

IV. Das sonstige Vermögen 81

E. Die wirtschaftliche Einheit im Hinblick auf Gesamt- und Einzelbewertung 82

Dritter Abschnitt:

Die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit 84

A. Bewertungsmaßstäbe und -hilfsmittel 84

I. Der gemeine Wert 84

II. Der Ertragswert 85

III. Der Teilwert 87

IV. Unterarten des gemeinen Wertes 92

1. Der Nennwert 93

2. Der Kapitalwert 93

3. Der Kurswert 93

4. Der Steuerkurswert 93

5. Der Wert nach dem Vielfachen der Jahresrohmiete 94

B. Die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit unter dem Gesichtspunkt der Gesamtbewertung 95

I. Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 95

1. Der Grundsatz der Gesamtbewertung beim landwirtschaftlichen Vermögen 95

a. Der Ertragswert als Bewertungsmaßstab 95

b. Die Ermittlung des Ertragswerts 95

c. Ertragswert und Einheitswert 99

Seite

2. Ausnahmen vom Gesamtbewertungsprinzip bei den wirtschaftlichen Einheiten des landwirtschaftlichen Vermögens 100

3. Die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermogens 102

4. Die Bewertung des Weinbauvermögens 104

5. Die Bewertung der gärtnerischen Einheiten 104

6. Die Bewertung des übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 105

7. Die nach dem EntwBewG vorgesehene Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 106

II. Die Bewertung des Grundvermogens unter dem Gesichtpunkt der Gesamtbewertung 106

1. Die Bewertung der bebauten Grundstücke 106

2. Die Bewertung der unbebauten Grundstücke 109

3. Die Bewertung des Erbbaurechts 110

4. Die Bewertung des Wohnungs- und Teileigentums 110

5. Die Bewertung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden 111

6. Die im EntwBewG vorgesehene Bewertung des Grundvermögens 112

III. Die Bewertung des gewerblichen Betriebsvermögens 113

1. Teilwert statt Gesamtbewertung 113

2. Ausnahmen vom Teilwertprinzip 114

a. Die Bewertung der wirtschaftlichen Untereinheiten 114

b. Die Bewertung von Wertpapieren, Anteilen und Genußscheinen an Kapitalgesellschaften und Anteilen an Personengesellschaften 115

c. Die Bewertung von Kapitalforderungen, Schulden und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen 115

3. Die Behandlung von Rückstellungen und Rücklagen 116

IV. Die Bewertung des sonstigen Vermogens 121

Schlußbetrachtung 123

Schrifttumsverzeichnis

Ahlbäumer	Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Berlin 1935
Arlt	Steuerrechtlicher Eigentümer, Deutsches Steuerblatt 1920 S. 323 ff
Ball	Grundriß des gesamten Steuerrechts Berlin und Leipzig 1933
Baltzer	Die steuerliche Zurechnung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, StuW 1953 Sp. 651 ff
Bankmann	Der Substanzwert in der Unternehmensbewertung, B 1957 S. 409 ff
Becker	Die Reichsabgabenordnung 7.Aufl., Berlin 1930
	Zum Begriff der wirtschaftlichen Einheit StuW 1926 Sp. 1 - 54 und 193 - 220
	Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen (Zur steuerlichen Behandlung des Firmenrechts und der immateriellen Güter) StuW 1927 Sp. 79 ff
Blümich-Boyens-Steinbring-Klein	Komm. zum Gewerbesteuergesetz 6.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1958
Boruttau-Klein	Komm. zum Grunderwerbsteuergesetz 5.Aufl., München und Berlin 1957
Bühler	Steuerrecht Bd. I, Allgemeines Steuerrecht 2.Aufl., Wiesbaden 1953
	Soll der Teilwert verschwinden BB 1948 S. 286 ff
v.Claer	Zur Auslegung des Begriffs "Eigenbesitz" in §§ 11 Ziff. 4 StAnpG DStZ 1958 S. 154
Clarenbach	Steuerliche Rechtsfähigkeit und Unternehmerbegriff Diss. Hamburg 1926
Cuno	Erläuterungsbuch zum Zuwachssteuergesetz vom 14.Februar 1911 Berlin 1912
Diedenhofen	Die steuerliche Behandlung des Erbbaurechts B 1956 S. 240 ff
Dornemann	Die Behandlung der Pensionsanwartschaften bei der Einheitsbewertung FR 1950 S. 65 ff
Dziegalowski-Thümen	Komm. zum Reichsbewertungsgesetz 4.Aufl., Berlin 1935

Ellinger-Illig	Das Bewertungsgesetz Bücherei des Steuerrechts Bd. 3 Siegburg Rhld 1952
Enneccerus-Nipperdey	Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, 1.Halbbd., 14.Aufl., Tübingen 1952
Erler	Das Reichsbewertungsgesetz 3.Aufl., Berlin/Wien 1932
	Der Vermögensbegriff nach dem Reichsbewertungsgesetz DStZ 1927 S. 42 ff
Flume	Die Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen im Steuerrecht B 1955 S. 1097 ff
Friedlaender	Schulden bei der Einheitsbewertung von Betriebsvermögen; Ein Beitrag zu der Lehre von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht StuW 1952 Sp. 409 ff
	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht NJW 1956 S. 1049 ff
Fuisting	Die preußischen direkten Steuern, Komm. zum Ergänzungssteuergesetz 2.Aufl., Berlin 1905
Garke	Die Organtheorie im Steuerrecht Würzburg 1934
Gierschmann	Auf den Namen von Kindern angelegte Sparguthaben bei der Vermögensermittlung BB 1954 S. 24
	Die wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 BewG NSt Bewertung, Einzelfragen, Darstellung 1
Graff	Zur Abgrenzung der Gebäude von den Betriebsvorrichtungen B 1957 S. 697 ff
Gübbels	Berücksichtigung bedingter Lasten bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens FR 1951 S. 82
	Berücksichtigung bedingter Lasten bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens FR 1952 S. 7 ff
	Zur Einheitsbewertung des Betriebsvermögens FR 1952 S. 50 ff
Gürsching	Berücksichtigung bedingter Lasten bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens DStZ 1951 S. 361 ff
Gürsching-Stenger	Blattei-Kommentar zum Bewertungsgesetz

Gürsching-Stenger	Komm. zum Grundsteuergesetz München und Berlin 1959
Haider-Engel	Reichsbewertungsgesetz und Bodenschätzungsgesetz 2.Aufl., München und Berlin 1941
Hartmann-Gürsching-Fürholzer	Blattei-Komm. zum Bewertungsrecht Stuttgart
Hass	Behandlung von Ruhegehaltszusagen bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens DStZ 1949 S. 101 ff
Hensel	Steuerrecht 3.Aufl., Berlin 1933
Hoffmann	Komm. zum Wehrbeitragsgesetz vom 3.7.1913 Berlin 1913
Hoffmann, Fritz	Zum Teilwertbegriff StuW 1947 Sp. 517 ff
Holtmeier	Die Organtheorie im System des Rechts und ihre aktuellen Probleme Diss. Münster 1958
Hopf/Littmann	Lastenausgleich Stuttgart 1953
Huffmann	Die Vermögensbesteuerung des Unternehmens Berlin 1925
Isay	Die Bewertung immaterieller Werte, in Haußmann-Höpker-Rosendorff: Die steuerliche Bewertung des Vermögens Berlin 1922
Kapp	Zurechnung im Steuerrecht DStZ 1942 S. 525 ff
Karger	Die Besteuerung ideeller Werte, insbesondere des Geschäftswertes DStZ 1926 Sp. 873 ff
Kassühlke	Die Abgrenzung des landwirtschaftlichen Betriebs nach § 30 BewG StW 1958 S. 112
Kitz-Raue	Gesetz zur Milderung dringender sozialer Notstände (Soforthilfegesetz) Köln 1949
Köhler	Die wirtschaftliche Einheit als Bewertungseinheit im Steuerrecht Diss. Heidelberg 1940
Krekeler	Komm. zum Bewertungsgesetz 6.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1958
Kühn	Komm. zur Reichsabgabenordnung und zum Steueranpassungsgesetz 5.Aufl., Stuttgart 1958
Kühne-Wolff	Die Gesetzgebung über den Lastenausgleich Bd. I, Stuttgart und Köln 1952

Kunze	Pensionsanwartschaften bei der Einheitsbewertung DStZ 1954 S. 169
Kutschmann	Wirtschaftsliches Eigentum und Eigenbesitz JW 1933 S. 314
Langemeyer	Das Brennrecht, insbesondere die Rechtsnatur des Brennrechts nach dem Branntweinmonopolgesetz vom 8.April 1922, Diss. Münster 1959
Lehmann	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuchs 1o.Aufl., Berlin 1957
Lenski	Zur steuerlichen Behandlung originär entstandener Geschäftswerte, insbesondere im Verlagswesen BB 1955 S. 1o85 ff
Ley	Die Bewertungsgrundsätze des Bewertungs- und Einkommensteuergesetzes unter besonderer Berücksichtigung des gewerblichen Betriebsvermögens Berlin 1956
Lion	Die Besteuerung des Geschäftswerts StuW 1925 Sp. 726 ff
Maedel	Betriebsvorrichtungen DStZ 1941 S. 225 ff
	Das Reichsbewertungsgesetz Bücherei des Steuerrechts Bd. 25 2.Aufl., Berlin und Wien 194o
Mirbt	Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts Leipzig - Erlangen 1926
Palandt	Komm. zum Bürgerlichen Gesetzbuch 18.Aufl., München und Berlin 1959
Passow	Betrieb, Unternehmung, Kozern Jena 1925
Plückebaum-Malitzki	Komm. zum Umsatzsteuergesetz 7.Aufl., Berlin-Köln 1957
v.Pistorius	Unser Steuerrecht, I.Teil Bd. 1 Stuttgart 1928
Reinhardt	Rechnungswesen, Buchführung und Abschluß- und Bilanzwesen DStZ 1935 S. 1297 ff
Riedmüller	Überblick über die steuerlichen Bestimmungen bei Organverhältnissen StW 1955 S. 171 ff
Rössler	Zur Bewertung des Erbbaurechts DStZ 1953 S. 53 ff
	Zur Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten auf fremdem Grund und Boden DStZ 1954 S. 7 ff

	Der Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, des Vermögensteuergesetzes und des Erbschaftsteuergesetzes DStR 1956 S. 217 ff
	Die wirtschaftliche Einheit in der Einheitsbewertung DStZ 1957 S. 211 ff
Rothkegel	Die Bedeutung des Betriebsgrößenproblems StuW 1951 Sp. 199 ff
Schandalik	Behandlung von Pensionsanwartschaften bei der Vermögensfeststellung BB 1956 S. 39
Schiffbauer	Das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht StuW 1956 S. 458
	Zur wirtschaftlichen Behandlung des Erbbaurechts B 1956 S. 532
Schmidt-Degenhardt/ Gruß/Lindner	Bewertungsgesetz Buchreihe Finanz und Steuern Bd. 13 4.Aufl., Stuttgart 1959
Schnettler	Der Grundsatz der Bewertungseinheit im Steuerrecht Berg.Gladbach 1927
Scholz	Komm. zum Grundsteuergesetz 2.Aufl., Köln 1954
Schönherr	Der Vermögensbegriff des Steuerrechts unter Berücksichtigung der Vermogensbegriffe des bürgerlichen Rechts und des Strafrechts Diss. Münster 1956
Schultze-Schlutius	Die Organtheorie unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalgesellschaften Essen (Krupp) 1955
	Zur Frage der Bedeutung der Organtheorie für die einzelnen Steuergesetze StW 1956 S. 32 ff
Schulz	Wirtschaftliche Einheit und Gesamtbewertung Viertjschr.f.St.u.F. 1931 S. 237 ff
Seweloh	Zum Vermogensteuerrecht StuW 1932 Sp. 663 ff
	Zur Rechtsprechung zum Vermögensteuerrecht StuW 1933 I Sp. 1169 ff
Siebert	Das rechtsgeschäftliche Treuhandverhältnis Marburg 1933
Sölch-Ringleb	Komm. zum Umsatzsteuergesetz 6.Aufl., München und Berlin 1957
Spitaler	Die Auslegungsregeln des Steuerrechts Stuerberater-Jahrbuch 1949 S. 267 ff

	Inwieweit sind Verlags- und Belieferungsrechte bewertbare und aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter FR 1956 S. 243 ff
Steinhardt	Komm. zum Bewertungsgesetz 3.Aufl., Stuttgart und Köln 1958
Stenger	Die Behandlung von Rückstellungen bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens DStZ 1957 S. 275 ff
Strutz	Handbuch des Reichssteuerrechts 3.Aufl., Berlin/Wien 1927
	Die wirtschaftliche Einheit; in Haußmann-Höpker-Rosendorff: Die steuerliche Bewertung des Vermögens S. 51 - 73 Berlin 1922
Thomä	Das Unternehmen als wirtschaftliche Einheit im deutschen Vermögensteuerrecht Viertjschr.f.St.u.F. 1927 S. 307 ff
Thümen	Das Vermogensteuergesetz 2.Aufl., Berlin 1940
Uhlich	Grundbegriffe des Reichsbewertungsgesetzes DStZ 1940 S. 49 ff
	Die Behandlung von Wege- und Platzbefestigungen, Einzäunungen und dergleichen bei der Einheitsbewertung DStZ 1955 S. 177
Vangerow	Erläuterungen zur Rechtsprechung StuW 1957 Sp. 259 ff
Veiel	Betriebswirtschaftslehre und Einheitsbewertung StuW 1941 Sp. 1 ff
	Organschaft und wirtschaftliche Einheit bei der Einheitsbewertung StuW 1940 Sp. 665 ff
Vogt	Teilwert und wirtschaftliche Einheit BB 1952 S. 112
Waldner	Zum Begriff der Sachgesamtheit bei der Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter StuW 1957 S. 438
v.Waldthausen	Zur Frage der Bewertung von Bodenschätzen im Ertragsrecht StuW 1952 S. 566 ff
Wall	Der Teilwert, seine Problematik und seine Ersetzung durch den gemeinen Wert Wpg 1957 S. 545 ff
v.Wallis	Die Besteuerung von rechtsgeschaftlichen Treuhandverhältnissen NJW 1957 S. 321 ff

Weber	Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht Diss. Münster 1955
Westermann	Lehrbuch das Sachenrechts 2. Aufl. Karlsruhe 1953
Weißenborn	Sachgesamtheit, wirtschaftliche Einheit oder Wirtschaftsgut im Steuerrecht Wpg 1956 S. 1o6
Wolff-Raiser	Sachenrecht Tübingen 1957
Zimmermann	Die Treuhandschaft und die Grunderwerbstuer StuW 1941 Sp. 543
Zitzlaff	Pensionsanwartschaften im Einkommen- und Vermogenstuerrecht B 1953 S. 153 ff

Bewertungs-Richtlinien

Vermögensteuer-Richtlinien für die Vermögensteuer-Hauptveranlagung 1953 vom 21.9.1954 - BStBl. 1954 I S. 439 ff

Vermögensteuererganzungsrichtlinien 1957 vom 19.11.1957 - BStBl. 1957 I S. 53o ff

Gewerbesteuer-Richtlinien 1951 vom 25.6.1952 - BStBl. 1952 I S. 483

Gewerbesteuer-Ergänzungsrichtlinien 1955 vom 18.5.1956 - BStBl. 1956 I S. 281 ff, 378

Gewerbesteuer-Richtlinien 1958 vom 22.9.1959 - BStBl. 1959 I S. 943 ff

Verwaltungsanordnung zur Bewertung nichtnotierter Aktien und Anteile vom 28.1.1958 - BStBl. 1958 I S. 25 ff

Abkürzungsverzeichnis

aaO	am angegebenen Orte
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AntBewR	Verwaltungsanordnung zur Bewertung nicht notierter Aktien und Anteile
AO	Reichsabgabenordnung
B	Der Betrieb
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
Begr.	Begründung
BewDV	Bewertungsdurchführungsverordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BFH	Bundesfinanzhof
BStBl.	Bundessteuerblatt
BStG	Besitzsteuergesetz
Diss.	Dissertation
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DV	Durchführungsverordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einf.	Einführung
EntwBewG	Regierungsentwurf über die Änderung des Bewertungsgesetzes
ErgStG	Preußisches Ergänzungssteuergesetz
Erl.	Erlaß
EStG	Einkommensteuergesetz
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
Ges.	Gesetz
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	Bonner Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrStG	Grundsteuergesetz
GrErwStG	Grunderwerbsteuergesetz
JW	Juristische Wochenschrift
Komm.	Kommentar

LAG	Lastenausgleichsgesetz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NW	Nordrhein-Westfalen
NSt	Neues Steuerrecht von A bis Z
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanznof
OLG	Oberlandesgericht
pr.GesS	preußische Gesetzessammlung
pr.OVG in St	Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
RAO	Reichsabgabenordnung
RdF	Reichsminister der Finanzen
RG	Reichsgericht in Zivilsachen
RGBl.	Reichsgesetzblatt
ROHE	Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
s.	siehe
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft
StW	Steuer-Warte
U	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.a.	unter anderem
VerwaltungsAO	Verwaltungsanordnung
Viertjschr.f. St.u.F.	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VStER	Vermögensteuer-Ergänzungsrichtlinien
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
VO	Verordnung
WBG	Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag
WiGBl.	Wirtschaftsgesetzblatt
WohnEigG	Wohnungseigentumsgesetz
WP	Der Wirtschaftsprüfer
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung

E i n l e i t u n g

Erst vom Beginn unseres Jahrhunderts ab hat sich die deutsche Steuergesetzgebung stärker entwickelt. Bis zum ausgehenden Mittelalter wurde der staatliche Finanzbedarf in umfassendem Maße aus dem Dominalbesitz des Herrschers gedeckt[1]. Aber auch als diese Einnahmen nicht mehr ausreichten, konnte sich ein einheitliches Reichssteuerrecht nicht entwickeln, weil sich inzwischen das Schwergewicht der öffentlichen Gewalt vom Reich auf seine Teile verlagert hatte. Es begann die Zeit der Ausbildung von Steuersystemen der Städte und Territorien. Bewertungsschwierigkeiten, die nach allgemeiner reichsgesetzlicher Regelung verlangt hätten, konnten nicht entstehen: einmal, weil die Zahl der Steuertatbestände im Vergleich zu heute gering war und infolgedessen eine summarische Besteuerung erfolgen konnte, zum anderen, weil keine einheitliche Besteuerung im Reich erfolgte. Mit der Einigung des Reichs und dem nachfolgenden, vielfach kriegs- und nachkriegsbedingten Anwachsen der Steuertatbestände wuchs auch das Bewertungsproblem und mit ihm die Frage:
Sollen die Steuerobjekte einzeln oder in ihrer jeweiligen wirtschaftlichen Verbindung erfaßt werden? Das bedeutete gleichzeitig die Frage: Einzel- oder Gesamtbewertung?

Bemühungen um die Lösung dieses Problems fanden sich erstmals im preußischen Ergänzungsteuergesetz vom 14.Juni 1893[2] und seinen Ausführungsanweisungen und technischen Anleitungen. Am Ende der Bemühungen steht das Reichsbewertungsgesetz vom 1o. August 1925[3]. Es hat durch die Neufassungen vom 22. Mai 1931[4] und vom 16. Oktober 1934[5] wesentliche Änderungen er-

---

1) siehe Mirbt, Grundriß des deutschen und preußischen Steuerrechts, S.13; Ball, Grundriß des gesamten Steuerrechts,S.2o

2) pr.GesS. 1893 S. 134

3) RGBl 1925 I S. 214

4) RGBl 1931 I S. 222

5) RGBl 1934 I S. 1o35

fahren. Die letztgenannte Fassung hat mit einigen Abweichungen in einzelnen Bestimmungen noch heute Gültigkeit. Durch § 1 des Gesetzes zur Bewertung des Vermögens für die Kalenderjahre 1949 - 1951 (Hauptveranlagung 1949) vom 16.Januar 1952[6] ist das RBewG in "Bewertungsgesetz" umbenannt worden.

Der Grundsatz der Bewertung wirtschaftlicher Einheiten ist in § 2 BewG an die Spitze des Gesetzes gestellt. Er gehort zum allgemeinen Teil des BewG und gilt damit gem. § 1 BewG grundsätzlich für alle Steuern des Bundes, der Länder, der Gemeinden, der Gemeindeverbande und der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts. Ausnahmen sind nur insoweit zulässig, als sie sich aus den einzelnen Steuergesetzen[7] oder aus den besonderen Vorschriften des BewG ergeben[8]. Die wirtschaftliche Einheit soll ihrer Zweckbestimmung nach eine feste Grundlage darstellen, die Voraussetzung einer gleichmäßigen, objektiven Besteuerung ist[9]. Sie stellt den Bewertungsgegenstand dar, für den im Veranlagungsverfahren mit den einzelnen Wertmaßstäben: dem gemeinen Wert, Teilwert, Ertragswert und deren Unterarten: dem Kurswert, Steuerkurswert, Kapitalwert, Nennwert usw. ein Geldbetrag, der sogen. Einheitswert, festgelegt wird (vgl. § 214 AO). Von diesem werden die einzelnen Steuern berechnet. Die Abgrenzung wirtschaftlicher Einheiten steht daher am Beginn jedes Bewertungsvorganges[10], der sich auf Steuern bezieht, für die der Wert des Steuergegenstandes von Bedeutung ist. Das sind insbesondere die Vermogensteuer (vgl. § 18 Abs. 1 BewG), die Grundsteuer, die Gewerbesteuer, die Erbschaft-

---

6) BGBl. 1952 I S. 22; BStBl. 1952 I S. 35

7) vgl. z.B. § 6 EStG

8) Nach Art. 123, 124 und 125 GG gilt das BewG als vorkonstitutionelles Recht zwar nur insoweit als Bundesrecht fort, als es Gegenstande der ausschließlichen oder konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes enthält. Die Länder haben jedoch durch übereinstimmende Landesgesetze bestimmt (vgl. z.B. für NRW Gesetz vom 4.1.1955 - BStBl. 1955 II S. 29), daß auch für die nicht der Gesetzgebung des Bundes unterliegenden Abgaben die bewertungsrechtliche Regelung des BewG in inrer jeweiligen Fassung Gültigkeit haben soll, soweit die Abgaben durch Landesbehörden verwaltet werden.

9) Dziegalowski-Thümen, Komm. zum RBewG § 2 Anm. 2

10) RFHU vom 18.12.1935 III A 219/35 - RStBl. 1936 S. 311; BFHU vom 15.10.1954 III 148/54 U - Bd. 60 S. 1

steuer und die Grunderwerbsteuer (vgl. § 18 Abs. 2 BewG)[11].

Die Bedeutung des Einheitswerts hat im Laufe der Zeit immer mehr zugenommen. Außer seiner Funktion als Bemessungsgrundlage einer Reihe von Steuern spielt er auf anderen Gebieten eine erhebliche Rolle, so insbesondere als Kaufpreis- und Kreditunterlage, bei Zwangsversteigerungen, im Hypothekengeschäft etc.[12]. Die Erfassung der einzelnen Steuerobjekte mit ihrem tatsächlichen, auf ihre jeweilige wirtschaftliche Funktion und Zusammengehörigkeit sich gründenden Wert, ist daher von großer Bedeutung.

Die Feststellung der Einheitswerte erfolgt in Hauptfeststellungen, die gem. § 21 BewG in gewissen zeitlichen Abständen durchzuführen sind. Auf Grund der Kriegs- und Nachkriegswirren konnten diese Zeiträume nicht eingehalten werden. Für Grundbesitz und Gewerbeberechtigungen ist seit 1935 überhaupt keine Hauptfeststellung erfolgt. Ob einer für die nahe Zukunft vorgesehenen Hauptfeststellung noch die Vorschriften des BewG in jetziger Fassung zugrundezulegen sind, ist zweifelhaft. Dem Bundestag ist in der 2.Legislaturperiode ein Regierungsentwurf über die Änderung des BewG vorgelegt worden[13], der bisher jedoch nicht Gesetz geworden ist. Der EntwBewG läßt zwar die Grundsatzvorschrift des § 2 BewG unberührt, sieht im übrigen aber wesentliche Änderungen, insbesondere für das Bewertungsverfahren für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen und das Grundvermögen, vor. Der nachfolgenden Darstellung der Entwicklung und Bedeutung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Einheit wird der der-

---

11) Für diejenigen Steuern, für die nicht das Vermögen die Bewertungsgrundlage bildet, ist dieses Ermittlungsverfahren überflüssig, weil für diese Fälle andere, leichter zu ermittelnde Maßstäbe bestehen, z.B. bei der Umsatzsteuer das für die Lieferungen und Leistungen gezahlte Entgelt, bei der Lohnsteuer der Arbeitslohn, bei der Kraftfahrzeugsteuer der Hubraum etc. (s.Ellinger-Illig, Das Bewertungsgesetz, S. 15). Diese Steuern haben daher im Rahmen der Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit keine Bedeutung.

12) vgl. Begr. zum EntwBewG A I 2 S. 36

13) s.Bundestagsdrucksache Nr. 2544

zeitige Rechtszustand nach dem BewG in der Fassung vom 24. Juli 1958[14)] zugrundegelegt. Wesentliche Abweichungen des Entwurfs vom geltenden Recht sollen jedoch berücksichtigt werden.

H a u p t t e i l

Erster Abschnitt:

Geschichtlicher Überblick über die Enticklung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Einheit und ihrer Bewertung.

A. Das preußische Ergänzungsteuergesetz von 1893:

Der Grundsatz der Bewertung wirtschaftlicher Einheiten gewann erstmals unter dem preußischen Finanzminister v.Miquel umfassende Bedeutung im Steuerrecht. Diese Zeit wird in der Steuergeschichte als Miquel'sche Periode bezeichnet. Die Steuergesetze der vor-Miquel'schen Zeit: die Grundsteuergesetze von 1861 und das pr.Erbschaftsteuergesetz von 1873 berücksichtigen die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der Wirtschaftsobjekte noch nicht. So sagt § 3 Abs. 3 "der Anweisung für das Verfahren bei Ermittlung des Reinertrages der Liegenschaften behufs anderweitiger Regelung der Grundsteuer" von 1861[15] ausdrücklich: "Auf den wirtschaftlichen Zusammenhang der Grundstücke mit anderen Grundstücken oder gewerblichen Anlagen ist keine Rücksicht zu nehmen." Der Gesetzgeber wollte also bewußt die Einzelbewertung.

§ 9 prErgStG sagt über die Wertermittlung:

> "Bei Berechnung und Schätzung des steuerbaren Vermögens wird der Bestand und gemeine Wert der einzelnen Teile desselben zur Zeit der Veranlagung (Vermögensanzeige) zugrundegelegt."

Aus dem Wortlaut hätte man entnehmen konnen, der Gesetzgeber wolle wiederum die Einzelbewertung anordnen. Art. 5 Nr. 4 der Ausführungsanweisung zum ErgStG vom 3.April 1894 bestimmte jedoch zur Klarstellung der Wertermittlungsvorschrift des § 9 ErgStG und insbesondere des Begriffs "einzelne Teile"[16]!

---

15) pr.GesS 1861 S. 257

16) abgedruckt bei Fuisting, Komm.zum pr.ErgStG S. 2o1 ff

"Die Wertermittlung muß für jeden einzelnen Teil des Vermögens besonders erfolgen. Unter den einzelnen Teilen sind die wirtschaftlich nicht zusammengehörigen selbständigen Bestandteile des Vermögens zu verstehen, z.B. die verschiedenen Einzelposten, aus denen das Kapitalvermogen sich zusammensetzt, sofern sie bekannt sind, oder mehrere voneinander unabhänig bewirtschaftete Landgüter. Dagegen sind die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehorigen Vermögensteile bei der Würdigung des Werts nicht voneinander zu trennen, sondern mit ihrem Wert im Ganzen zutreffend zu erfassen."

Hiermit übereinstimmend betonte Art. 6 Abs. 3 der technischen Anleitung vom 26.12.1893 für die erstmalige Schätzung des Wertes der Grundstücke behufs Veranlagung der ErgSt[17]:

"Daß die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehörenden Vermögensteile bei der Würdigung des Wertes nicht voneinander zu trennen, sondern im Ganzen zutreffend zu erfassen sind."

Diese offizielle Interpretation zeigt, daß der Wortlaut des § 9 ErgStG einer Bewertung wirtschaftlicher Einheiten nicht entgegenstand, viel weniger eine Einzelbewertung ausdrücklich vorschrieb. Als Bewertungsmaßstab bestimmte das ErgStG in § 9 den gemeinen Wert. Seiner Ermittlung dienten Kaufpreise auf tatsächlich getätigten Verkäufen von wirtschaftlichen Einheiten, aus denen Richtwerte gebildet wurden. Bei der Bewertung des gewerblichen Betriebsvermögens stieß diese Methode auf Schwierigkeiten. Einmal kamen Verkäufe ganzer Betriebe selten vor, was die Bildung von Vergleichspreisen erschwerte, zum anderen enthielten die wenigen Kaufpreise, die herangezogen werden konnten, zu viele subjektive Faktoren, als daß ein objektiver Bewertungsmaßstab daraus hätte hergeleitet werden können. Aus diesem Grunde griff man bei der Bewertung des gewerblichen Betriebsvermogens auf die Einzelbewertung zurück und bestimmte in § 12 Nr. 1 der Ausführungsanweisung, daß

"der gemeine Wert des einem bergbaulichen oder einem gewerbebetrieblichen Anlage- oder Betriebskapitals

---

17) abgedruckt bei Fuisting aaO S. 152 ff

(Art. 1o Abs. 3) dienenden Vermogens durch Schätzung zu ermitteln sei, welche den wirklichen Substanzwert derselben, nicht etwa einen fiktiven Buchwert erfassen müsse."

Bei der Schätzung sollte nur der Wert der materiellen Betriebsmittel in Betracht kommen und Umstände,

"welche nicht unter diesen Gesichtspunkt fielen, z.B. der von altersher begründete Ruf der Firma, ihre gute Kundschaft oder die besonderen persönlichen Eigenschaften des Steuerpflichtigen, unberücksichtigt bleiben, wenn dadurch auch die Rentabilität des Geschafts und der Verkaufswert desselben wesentlich beeinflußt werden."

Die Auslegung versuchte dem Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit aber auch beim gewerblichen Betriebsvermögen in gewisser Weise Rechnung zu tragen, indem sie die ermittelten Einzelwerte lediglich als Rechnungsfaktoren und Unterlagen betrachtete, die eine Bewertung im Ganzen trotz der geschilderten Schwierigkeiten ermöglichen sollte. Gegenstand der Bewertung sollte stets die Gesamtheit der steuerlichen Einheit sein[18].

In der Rechtsprechung des pr.OVG hat sich in der Folgezeit eine immer klarere Linie gebildet, so daß der Grundsatz der Bewertung wirtschaftlicher Einheiten allmählich zum festen Bestandteil des Bewertungsrechts wurde[19].

B. Das Wertzuwachssteuergesetz von 1911:

Eine weitere Entwicklung erfuhr der Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit im Wertzuwachssteuergesetz vom 14.Februar 1911, insbesondere in der dazu ergangenen Rechtsprechung und den amtlichen Mitteilungen des Reichsschatzamtes. Eine Definition wurde nicht in das Gesetz aufgenommen. Der Gesetzgeber ging davon aus, daß sich eine für alle Fälle brauchbare Formel nicht finden lasse, so daß man sich auf die Aufstellung von Richtlinien beschränken müsse. Diese Richtlinien waren folgende:

---

18) vgl. pr.OVG in St. U vom 17.Mai 1897 Bd. VI S. 3o ff (34); Fuisting aaO § 9 ErgStG Anm. 16

19) vgl. z.B. pr.OVG in St. U vom 2.Nov.1896 Bd. V S. 233 (236)

Unberücksichtigt sollte bei der Bildung von wirtschaftlichen Einheiten die zufällige rechtliche Vereinigung i.S. des bürgerlichen Rechts (Grundbuch-, Lagerbuchparzelle etc.) bleiben und auch die Einheit des Besitzes in der Hand eines Eigentümers (Gesamtbesitz einer Person). Allein entscheidend sollte vielmehr die objektive Einheitlichkeit des Zwecks sein, nämlich die wirtschaftliche Geschlossenheit der zu einem wirtschaftlichen Betrieb vereinigten Parzellen und die einheitliche Widmung zu einem im Erwerbsleben üblichen Gewerbezweige[20]. Dieser Gesichtspunkt des einheitlichen Zwecks wurde auch in der Rechtsprechung des pr.OVG als entscheidend bezeichnet. Als zweites, gesetzlich bis dahin nicht festgelegtes Erfordernis, entwickelte die Rechtsprechung den Grundsatz der Einheit des Eigentums und forderte somit zu der tatsächlichen auch die rechtliche Einheit. Dagegen sollte nicht entscheidend sein eine gegenseitige wirtschaftliche Abhangigkeit der einzelnen Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die Bewirtschaftung nach einem einheitlichen Wirtschaftsplan, eine besonders enge räumliche Verbindung und bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken eine Einheitlichkeit der Fruchtart[21].

C. Besitzsteuer und Wehrbeitrag von 1913:

Das am 3.Juli 1913 erlassene Besitzsteuergesetz und das Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag vom selben Tage[22] waren in ihren übereinstimmenden Wertermittlungsvorschriften denen des ErgStG angeglichen. Sie bestimmten in § 29 BStG (§ 16 WBG):

> "Bei der Feststellung des Vermögens ist der gemeine Wert (Verkaufswert) seiner einzelnen Teile zugrundezulegen, sofern das Gesetz nichts anderes vorschreibt."

Unter einzelnen Bestandteilen war dasselbe zu verstehen wie unter den "einzelnen Teilen" des ErgStG, nämlich die wirtschaftlich nicht zusammengehörigen, selbständigen Einheiten, nicht etwa die einzelnen Sachen und Rechte ohne Berücksichtigung ihrer wirtschaftlichen Zusammengehörig-

---

20) s.Cuno, Erläuterungsbuch zum Wertzuwachssteuergesetz, S. 29

21) Cuno aaO

keit[23].

Eine völlige Durchführung erfuhr der Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit jedoch wiederum nur bei der Bewertung der bebauten Grundstücke und der landwirtschaftlichen Einheiten. Für letztere bestimmte § 26 Abs. 3 der Ausführungsbestimmung zum WBG[24] nochmals ausdrücklich:

> "Sind Grundstücke zu einer wirtschaftlichen Einheit verbunden, so ist der Reinertrag unter Berücksichtigung dieser Zusammengehörigkeit von den Grundstücken als einheitlichem Ganzen zu berechnen."

In den übrigen Fällen war der Grundsatz jedoch durch zahlreiche Einzelbestimmungen durchbrochen, die gem. § 29 BStG (§ 16 WBG) ...."sofern das Gesetz nichts anderes vorschreibt" vorgingen. Insbesondere die Vorschriften über das gewerbliche Betriebsvermögen bewirkten eine Zerlegung der dieser Vermogensart zugehörigen Güter, so daß eine Gesamtbewertung hier am wenigsten durchgeführt werden konnte. Zum Beispiel waren für die Bewertung der gewerblichen Zwecken dienenden Grundstücke der Ertragswert, auf Antrag gem. § 3o BStG die Gestehungskosten und für das übrige Betriebsvermogen der gemeine Wert maßgebend, wodurch eine einheitliche Erfassung des gewerblichen Betriebsvermögens unmöglich wurde.

D. Die Reichsabgabenordnung von 1919:

Die erste gesetzliche Umschreibung der wirtschaftlichen Einheit erfolgte in § 137 Abs. II RAO vom 13.Dezember 1919[25]. Während der Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit bisher auf Einzelsteuergesetze beschrankt und auch in diesen nicht lückenlos durchgeführt war, sollte er nach dem Wortlaut des ersten Entwurfs zur RAO dort eine umfassendere Bedeutung erlangen. Die RAO sollte als Mantelgesetz grundsätzlich für alle Steuern gelten, die ganz oder zum Teil zugunsten des Reichs erhoben wurden (§ 1 Abs. 2 RAO) mit den in § 452 RAO normierten Ausnahmen[26]. Sie stellte zudem Normativbestim-

---

23) Hoffmann, Komm. zum Wehrbeitragsgesetz, § 16 Anm. 3c S.32

24) abgedruckt bei Hoffmann aaO S. lol

25) RGBl. 1919 I S. 1993

26) Vereinszollgesetz und Umsatzsteuerges., Ges.über den Wehrbeitrag, Besitzsteuerges., verschiedene Kriegssteuerges., die Ges. gegen die Steuer- und Kapitalflucht, das Erbschaftsteuergesetz und das GrErwStG; vgl. ferner die Einschränkung in § 1 Abs. 3 RAO 1919

mungen für das landesrechtliche Verfahren auf. Die für diese Abhandlung entscheidende Bestimmung enthielt § 137 RAO, der in seinem Abs. 1 den gemeinen Wert als allgemeinen Wertmaßstab vorschrieb. In Abs. 2 hieß es weiter:

"Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten und ihr Wert im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden, die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung sowie die Zweckbestimmung und wirtschaftliche Zusammengehörigkeit oder Abhängigkeit der einzelnen Gegenstände ist zu berücksichtigen."

Nach der Begründung des Gesetzentwurfs[27] sollte die vorgesehene Gesamtbewertung wirtschaftlicher Einheiten insbesondere auch die Erfassung immaterieller Werte ermöglichen. Dieser erste Entwurf, der keine Ausnahmen vom Grundsatz des § 137 RAO enthielt, wurde jedoch nicht Gesetz. Der auf ausnahmslose Durchführung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Einheit und ihrer Gesamtbewertung gerichtete Wille der Schöpfer des Entwurfs vermochte sich bei den Beratungen im Staatenausschuß und im Reichstag nicht durchzusetzen. Dort wurde insbesondere die Aufnahme zweier Bestimmungen beschossen, die ein empfindliche Bresche in das System schlugen. Zunächst wurde durch § 152 Abs. 2 RAO die Bewertung von Grundstücken, die dauernd land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienten, sowie bei bebauten Grundstücken, die Wohnzwecken oder gewerblichen Zwecken zu dienen bestimmt waren, nach dem Ertragswert vorgeschrieben. Soweit es sich um land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke handelte, war darin kein Widerspruch zu § 137 Abs. 2 RAO zu sehen, da eine Gesamtbewertung, wenn auch nach dem Ertragswert, stattfinden sollte. Für bebaute Grundstücke des Grundvermögens gilt das gleiche, da diese in der Regel eine wirtschaftliche Einheit für sich bilden[28]. Soweit jedoch eine Bewertung von gewerblichen Betriebsgrundstücken mit dem Ertragswert vorgeschrieben wurde, während für andere Teile

---

27) Anlage 759 zur Nationalversammlung Bd. 338 S. 589

28) Schnettler, Der Grundsatz der Bewertungseinheit im Steuerrecht, S. 37; Köhler, Diss., S. 37

des gewerblichen Betriebsvermogens der gemeine Wert als Maßstab bestimmt wurde, machte das Gesetz die Gesamtbewertung zumindest für das gewerbliche Betriebsvermögen unmöglich. Ein noch größerer Widerspruch zu § 137 Abs. 2 RAO wurde durch § 139 Abs. 2 RAO geschaffen. Dieser lautete:

> "Für die Bewertung der dauernd dem Betriebe gewidmeten Gegenstände ist der Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich angemessener Abnutzung maßgebend unter Zulassung des Ansatzes eines niedrigeren Wertes, wenn er dem wirklichen Werte zur Zeit der Bilanzaufstellung entspricht."

Diese Vorschrift, die eine Konzession an Industriekreise darstellte, machte § 137 Abs. 2 RAO für das gewerbliche Betriebsvermögen illusorisch. Sie stellte die Auslegung vor große Schwierigkeiten. Enno Becker, der Schöpfer der RAO, äußerte sich dazu folgendermaßen[29]: "Es bleibt nur der Weg, die Gegenstände des Anlagevermögens, soweit § 139 Abs. 2 RAO reicht, als Rechnungsposten mit den Gestehungskosten einzusetzen. Das ist aber keine Lösung, sondern nur ein Notbehelf."

E. Das Reichsbewertungsgesetz:

Da die Wertermittlungsvorschriften der RAO nur in den oben umrissenen Grenzen und insbesondere nur für Reichssteuern galten, wuchs infolge der ständig zunehmenden Anzahl von Steuergesetzen das Bedürfnis nach einheitlichen Wertmaßstäben. Dieser Forderung sollte das RBewG vom 1o. August 1925[3o] gerecht werden. Es sollte gem. § 1 Abs. 2 RBewG auf alle Steuern Anwendung finden, die nach dem Merkmal des Wertes erhoben werden.

Das RBewG 1925 betrachtete ebenso wie die RAO grundsätzlich die wirtschaftliche Einheit als Gegenstand der Bewertung (§ 9 RBewG). In seinen Wertbegriffen lehnte es sich eng an die RAO an, deren Wertermittlungsvorschriften

---

29) Becker, Komm. zur RAO, Einf. vor § 137 RAO Anm. 3

3o) RGBl. 1925 I S. 214

teilweise Gültigkeit behielten. Auch das RBewG 1925 erreichte seinen Zweck, einheitliche Bewertungsgrundlagen zu schaffen, nicht voll. Das lag hauptsächlich daran, daß die vorgesehene Vereinheitlichung bei den Realsteuern nur dann galt, wenn sie nach dem Merkmal des Wertes erhoben wurden. Durch Zugrundelegung anderer Werte war es den Ländern möglich, auf Grund der §§ 82, 83 RBewG abweichende Einheitswerte zu bilden[31] und damit eine Bindung an das RBewG hinauszuzögern[32]. Aus diesem Grunde wurde das RBewG im Jahre 1931, nachdem verschiedene Rahmengesetze den gewünschten Erfolg der Vereinheitlichung ebenfalls nicht gebracht hatten, auf Grund der Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1.12.1930[33] neu gefaßt und am 22.5.1931[34] verkündet. Die Bewertungsvorschriften der RAO wurden dort gestrichen und als allgemeiner Teil in das RBewG aufgenommen[35]. Im Zuge der Steuergesetzgebung des Jahres 1934 wurde das RBewG nochmals neu gefaßt. Der Grund dafür lag hauptsächlich in dem Bestreben, neben einigen materiellen Änderungen die Vorschriften klarer, deutlicher und übersichtlicher zu gestalten[36].

Wie weit das RBewG die Bildung von wirtschaftlichen Einheiten und ihre Gesamtbewertung anstrebte und ermöglicht, soll im folgenden dargestellt werden.

---

31) vgl. Scholz, Komm. zum GrStG, Einl. Anm. VII 2 a

32) vgl. Ges. über die weitere Hinausschiebung der Bindung einzelner Länder und Gemeinden an die nach dem RBewG festgestellten Einheitswerte vom 12.3.1928 (RGBl. 1928 I S. 61) und dazu die VO vom 14.4.1928 (RGBl. 1929 I S. 150); Ges. über die weitere Hinausschiebung .... vom 23.5.1929 (RGBl. 1929 I S. 109); Ges. über die weitere Hinausschiebung .... vom 15.4.1930 (RGBl. 1930 I S. 142

33) RGBl. 1930 I S. 517

34) RGBl. 1931 I S. 222

35) hinsichtlich der GrSt trat eine endgültige Bindung der Länder jedoch erst durch das GrStG vom 1.12.1936 ein (vgl. Scholz aaO Einl. VII 2 c), das in § 10 den durch das RBewG festgestellten Einheitswert als Bewertungsgrundlage bestimmte.

36) vgl. Dziegalowski-Thümen, Komm. zum RBewG, Einl. S. 2

Zweiter Abschnitt:

Wirtschaftliche Einheiten und Untereinheiten nach dem BewG.

A. Begriff, Inhalt und Umfang der wirtschaftlichen Einheit:

I. Zum Begriff der wirtschaftlichen Einheit:

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit ist in § 2 BewG jüngster Fassung niedergelegt. Er lautet:

"Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen."

Eine Begriffsbestimmung ist damit nicht gegeben, es sind nur Abgrenzungs- und Auslegungsmaßstabe aufgestellt, aus denen der Begriff herauskristallisiert werden muß.

II. Wirtschaftsgüter als Bestandteile und Inhalt der wirtschaftlichen Einheit:

Objekte der Besteuerung und somit Bestandteile einer jeden wirtschaftlichen Einheit sind nach § 2 BewG die Wirtschaftsgüter. Was darunter zu verstehen ist, erläutert das Gesetz nicht, obwohl der Begriff in vielen Bestimmungen gebraucht wird[37].

1. Unterschied zwischen dem Begriff des Wirtschaftsgutes und dem des Gegenstandes:

In § 139 RAO 1919, dessen Wortlaut grundsatzlich mit § 2 BewG übereinstimmt, hieß es "Gegenstand". Mit diesem Begriff hatte sich das Steuerrecht an die ältere Disziplin des bürgerlichen Rechts angelehnt. Nach bürgerlichem Recht sind unter einem Gegenstand Sachen und Rechte, kurz: alle "Rechtsobjekte"[38] zu verstehen. Diese Abgrenzung erwies

---

37) z.B. in §§ 3 - 5, 8, 10,12, 24, 54, 56, 64 - 68, 73, 77 BewG; vgl. auch § 11 StAnpG und § 6 EStG

38) Enneccerus-Nipperdey, Allgem.Teil des Bürgerl.Rechts, S. 121 un S. 495

sich jedoch für das Steuerrecht als ungeeignet, den Kreis der bewertungsfähigen Güter zu umschreiben. Sie war in vielen Fällen zu weit, in anderen zu eng. In Zeiten ständig wachsenden Finanzbedarfs ist es notwendig, alle wirtschaftlich lukrativen Vorgänge zu besteuern, weiterhin auch die immateriellen Güter, die u.U. ebenfalls eine ergiebige Einnahmequelle darstellen. Ihre Erfassung entspricht auch dem Gerechtigkeitsgrundsatz, der allgemeine Gültigkeit im Steuerrecht beanspruchen kann[39]. Er bedeutet das Erfordernis einer gleichmäßigen Besteuerung. Diese ist nur dann gewährleistet, wenn die gesamte wirtschaftliche Macht eines Steuersubjekts erfaßt wird. Auf der anderen Seite ist nicht jeder Gegenstand ein Wirtschaftsgut, weil es eine Reihe von Gegenständen ohne wirtschaftlichen Wert gibt.

Entsprechend dieser Erkenntnis hat der Reichsfinanzhof schon vor dem Erlaß des RBewG zu § 139 RAO den Begriff des Wirtschaftsgutes entwickelt[40], der dann im Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934[41] zum erstenmal gesetzlich festgelegt worden ist. Das Steuerrecht hat sich damit in diesem Falle als junge, eigenständige Disziplin vom zivilrechtlichen Denken losgelöst. Es geht nicht den Weg der ausschließlich rechtlichen, sondern der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und knüpft grundsätzlich an Wirtschaftsvorgänge an. Nach der amtlichen Begründung zum EStG[42] umfaßt der Begriff des Wirtschaftsgutes: Gegenstände, Rechte und wirtschaftliche Werte jeder Art. Voraussetzung ihrer Bewertung muß jedoch bleiben, daß sie einen realisierbaren Vermogenswert darstellen, d.h., daß sie nach den Anschauungen des Verkehrs eine selbständige Bedeutung und einen selbstän-

---

39) Kühn, Komm. zur AO und StAnpG, Anm. zu § 1 StAnpG, S. 583; vgl. auch BFHU vom 17.1.1957 - 1 BvL 4/54 - BStBl. 1957 I S. 193 (197): "Es besteht jedoch kein Zweifel daran, daß der Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit gebunden ist, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt.

40) vgl. u.a. RFHU vom 29.10.1924 VIe A 186/24 Bd. 15 S. 47 (50); U vom 13.4.1926 I A 16/26 - Bd. 19 S. 51 (53)

41) RGBl. 1934 I S. 1005

42) RStBl. 1935 S. 37; der Begriff des Wirtschaftsgutes ist im EStG und im BewG der gleiche

digen Geldwert besitzen[43].

2. Materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter:

Im einzelnen ergibt sich folgendes Bild:

Körperliche Gegenstände haben grundsätzlich einen selbständigen Wert, der jederzeit realisierbar ist, d.h., für den, wenn auch nicht gesondert, so doch wenigstens im Zusammenhang mit anderen Objekten, ein Veräußerungspreis erzielbar ist. Die Frage ihrer Einbeziehung in den Kreis steuerbarer Wirtschaftsgüter bereitet daher im allgemeinen keine Schwierigkeiten. Die Zahl der Sachen, die aus dem Wirtschaftsverkehr ausgeschieden sind, ist gering. Es sind solche, die nicht verkehrsfähig sind, weil sie niemals in den Verkehr gelangen können. Eine generelle Regelung gibt es nicht dafür, es muß vielmehr von Fall zu Fall darüber entschieden werden. So verneint der RFH in einer Entscheidung aus dem Jahre 1934[44] die Eigenschaft eines Erbbegräbnisses als Wirtschaftsgut. In den Gründen betont er, daß theoretisch jede Sache Gegenstand des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs sein könne, daß dieser Gedanke bei der im Steuerrecht herrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise jedoch nicht auf die Spitze getrieben werden dürfe. Bei der steuerlichen Beurteilung ungewöhnlicher Erscheinungen des täglichen Lebens sei vielmehr die Verkehrsauffassung zu berücksichtigen. Danach müsse ein Wirtschaftsgut, um als solches anerkannt zu werden, außer für den Eigentümer wenigstens für einen anderen irgendeine, wenn auch unlohnende Verwendung haben. Mit den gleichen Erwägungen hat der RFH in einer späteren Entscheidung[45] einer Burgruine den Charakter als Wirtschaftsgut abgesprochen. Zusätzlich hat er es in dieser Entscheidung darauf abgestellt, daß die Ruine auch bei einer Veräußerung für den jeweiligen Eigentümer immer nur Gegenstand

---

43) RFHU vom 13.4.1926 I A 18/26 - RStBl. 1935 S. 51 (53); Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner, Bewertungsgesetz, S. 11; Hartmann-Gürschin-Fürholzer, Blattei-Komm. Bewertungsrecht, IV B

44) RFHU vom 15.11.1934 III A 336/34 - Bd. 37 S. 64

45) RFHU vom 30.7.1942 III 135/41 - RStBl. 42 S. 1083

einer nicht wirtschaftlichen Verwendung sein könne. Diesen Gesichtspunkt der Unwirtschaftlichkeit hebt Schönherr[46] mit Recht als ausschlaggebendes Moment hervor. Ein gültiger Bewertungsmaßstab kann nur dann gefunden und gebildet werden, wenn die Sache infolge ihrer bestimmungsmäßigen Eignung für wirtschaftliche Zwecke einen gegenwärtigen Vermögenswert darstellt. Ein im Einzelfall zufällig erzielter Veräußerungspreis muß unberücksichtigt bleiben. Das Merkmal der Unwirtschaftlichkeit trifft auch auf Grund und Boden zu, der als Ödland für den Eigentümer keinerlei Nutzungswert hat, sowie auf kleinere Mengen an Bodenschätzen, deren Lage keinen lohnenden Abbau verspricht, obwohl sie abstrakt gesehen einen wirtschaftlichen Wert darstellen würden[47]. Dagegen wird die Wirtschaftlichkeit nicht dadurch beeinträchtigt, daß einer tatsächlichen Veräußerung ein gesetzliches Veräußerungsverbot entgegensteht[48].

Das über körperliche Gegenstände Ausgeführte gilt auch für Rechte. Sie sind ebenfalls mit wenigen, von Fall zu Fall zu entscheidenden Ausnahmen bewertungsfähig. Zu den Ausnahmen gehören insbesondere Persönlichkeits- und Familienrechte[49]. Rechte aus schwebenden Verträgen sind in der Regel nicht als selbständige, bewertbare Wirtschaftsgüter anzusehen, weil ihnen meist gleichwertige Verpflichtungen gegenüberstehen. Ein Wertansatz kommt aber dann in Frage, wenn die Rechte des einen Vertragspartners seine Verpflichtungen erheblich übersteigen[50].

Am schwierigsten ist die Frage nach der Eigenschaft als

---

46) Schönherr, Diss. S. 84

47) vgl. v.Waldthausen, Zur Frage der Bewertung von Bodenschätzen im Ertragsrecht, in StuW 1952 S. 566 ff; Schönherr, Diss. S. 84

48) BFHU vom 5.7.1957 - BStBl. 1957 III S. 295 - bezüglich der IG-Aktien vom 21.6.1948; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 13 S. 30

49) Schönherr, Diss. S. 84

50) Krekeler, Komm. zum Bewertungsgesetz, § 66 Anm. XII, S. 515; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO S. 204

Wirtschaftsgut bei den immateriellen Gütern zu entscheiden[51]. Die Rechtsprechung ist hier sehr uneinheitlich. Das hängt in großem Maße damit zusammen, daß eine Bewertung immaterieller Güter in der Praxis äußerst schwierig ist, weil konkrete Anhaltspunkte und Vergleichsmoglichkeiten fehlen. Nach der grundsätzlichen Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 28.Februar 1930[52] soll es darauf ankommen, ob für immaterielle Werte, insbesondere den Geschäftswert, nach der Stabilisierung der Währung im Jahre 1923 ein Entgelt gegeben worden ist oder Aufwendungen gemacht worden sind, oder ob sich ihre Gegenstandseigenschaft durch eine entsprechende tatsächliche Übung und allgemeine Verkehrsanschauung gebildet hat[53]. Im letzten Fall muß jedoch Zurückhaltung geboten werden, denn nicht jeder wertsteigernde Faktor wird von der Verkehrsanschauung bereits als Wirtschaftsgut angesehen. Es ist ferner zu beachten, daß die Verkehrsanschauung sich in diesen Fragen ändern kann.

Die Entgeltlichkeit des Erwerbes als entscheidendes Kriterium der Bewertbarkeit war nicht neu. Sie fand sich vielmehr bereits in einem Rundschreiben des Reichsschatzamtes vom 5.Februar 1914[54] zur Ausführung des Besitzsteuergesetzes vom 3.Juli 1913 (und des Gesetzes über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag). Eine einheitliche Rechtsprechung bildete sich jedoch nicht.

Zur Gruppe der Wirtschaftsgüter "kraft entgeltlichen Erwerbes" zählen insbesondere der Geschafts- und Firmenwert (goodwill). Darunter sind Ansehen, Ruf, ausgedehnter Kunden-

---

51) Die von Spitaler in FR 1956 S. 243 vertretene Ansicht, daß die bewertungsrechtliche Entwicklung des Begriffs "Wirtschaftsgut" nocht nicht abgeschlossen sei, kann zumindest in diesem Punkte als zutreffend bezeichnet werden.

52) RFH Bd. 26 S. 285 ff; RStBl. 1930 S. 287 ff

53) so insbes. für Apothekenkonzessionen; vgl. auch RFHU vom 13.Juli 1933 III A 240/33 - RStBl. 1933 S. 902 - betr. Brennrechte;
Die beiden Merkmale der Entgeltlichkeit und der Verkehrsanschauung sind im U vom 28.2.1930 ausdrücklich alternativ gemeint und nicht kumulativ, wie Abschn. 28 Abs. 1 VStR 1953 dies anscheinend annehmen.

54) Mrozek, Komm. zum Besitzsteuerges., § 4 Anm. 3

kreis usw. zu verstehen. Ferner gehören hierher Verlags- und Urheberrechte[55]. Dem entgeltlichen Erwerb ist gleichzustellen, wenn der Unternehmer einen unkörperlichen Wert selbst unentgeltlich erworben hat, diesen aber gegen Entgelt verpachtet[56].

Als immaterielle Güter, deren Gegenstandseigenschaft sich durch die Verkehrsanschauung gebildet hat, nennt das Urteil des RFH beispielhaft die Apothekenkonzession, die neben den Mineralgewinnungsrechten gem. § 58 BewG zu den Gewerbeberechtigungen gehört[57]. In diesem Punkte muß die Entscheidung des Reichsfinanzhofes heute als überholt angesehen werden. Schon im Zeitpunkt des Urteils mußte unterschieden werden zwischen der Personalkonzession und der dinglichen, d.h. der veräußerlichen und vererblichen Konzession. Die Personalkonzession konnte wegen ihrer Bindung an die Person des Inhabers nicht als bewertungsfähiges Wirtschaftsgut angesehen werden[58], weil sie "mangels ihrer Veräußerlichkeit und Vererblichkeit bei einer Betriebsveräußerung nicht zum Gegenstand des Rechtsverkehrs gemacht werden konnte."[59] Daran änderte sich auch im Falle der Verpachtung nichts[60]. Durch das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 22.11.1956[61] ist eine gänzlich neue Rechtslage eingetreten. Nach dieser Entscheidung soll die Eröffnung oder Übernahme einer Apotheke im Bereich der früheren britischen und französischen Besatzungszonen nach dem Vorbild der ehemaligen amerikanischen Besatzungszone nicht mehr von einer Konzession abhängig sein. Unter diesen Umständen können

---

55) s. BFHU vom 25.2.1955 III 187/51 U - BStBl. 1955 III S. 69 hinsichtlich eines "durch die Verfilmung eines Werkes im Regelfall entstehenden Urheberrechtsgutes, dem ein eigener Rechtsschutz zukommt."

56) RFHU vom 27.11.1919 I A 108/19 - Bd. 2 S. 118

57) Schonherr, Diss. S. 85 bezeichnet die Gewerbeberechtigungen als bewertbare Rechte, hinter denen verkehrsfähige Wirtschaftsgüter stehen.

58) RFHU vom 9.3.1920 I A 185/19 - Bd. 2 S. 306; U vom 19.12.1925 VI A 172/25 - RStBl. 1926 S. 123

59) RFHU vom 13.Juni 1940 III 287/38 - RStBl. 1940 S. 861 (62)

60) RFHU vom 13.6.1940 aaO

61) BVerwGE Bd. 4 S. 167

Apothekenkonzessionen überhaupt nicht mehr als Gewerbeberechtigung und selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter angesehen werden. Ihr Wert ist jedoch gegebenenfalls im Firmenwert zu berücksichtigen[62]. Abschn. 1o VStER 1957 stellt zur Klärung der dadurch eingetretenen Bewertungsunsicherheit eine besondere Regelung in Aussicht.

Zur Gruppe der Wirtschaftsgüter "auf Grund Verkehrsanschauung" gehören heute noch gewerbliche Brennrechte[63], Braurechte[64], die Beteiligungsziffer am Zündwarenmonopol, ferner geschützte und ungeschützte Erfindungen im Gegensatz zu Marken- und Warenzeichen-, Musterschutz und ähnlichen Rechten[65].

Die dargestellte Behandlung immaterieller Güter, die heute noch auf der Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 28.2.1930[66] fußt, bringt eine erhebliche Bewertungsunsicherheit mit sich. Insbesondere der Gesichtspunkt des entgeltlichen Erwerbs führt zu Ungleichmäßigkeiten, da es häufig vom Zufall abhängt, ob ein Geschäft jemals veraußert wird und der Geschaftswert dadurch Gegenstandseigenschaft erlangen kann[67]. Es ist ferner schwierig zu entscheiden, bei welcher Art und welchem Ausmaß von Aufwendungen, etwa Reklameaufwendungen, ein durch Aufwendungen im Sinne der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu aktivierender Geschaftswert anzunehmen sein soll. Bei üblicher Reklame im kleinen Umfange wird das nicht der Fall sein, obwohl auch hierdurch

---

62) Gürschin-Stenger, Komm. zum BewG. § 2 Anm. 2 B 7 S. 5

63) RFHU vom 13.7.1933 III A 24o/33 - RStBl. 1933 S. 9o2; BFHU vom 8.1.1954 III 5o/52 S - BStBl. 1954 III S. 7o - unter Hinweis auf die entsprechende Rechtsprechung des RFH, die VStR 1949 Abschn. 33 Abs. 3 und die Richtlinien der OFD Münster für die Bewertung der Kornbrennrechte gewerblicher Brennereien in B 1953 S. 116; vgl. ferner Langemeyer, Diss., Das Brennrecht, insbesondere die Rechtsnatur des Brennrechts; s. dagegen BFH Gutachten vom 12. 1o.1951 - Bd. 55 S. 536, wonach das Brennrecht nur einen werterhöhenden Faktor darstellt.

64) BFHU vom 13.2.1953 III 26/52 U - BStBl. 1953 III S. 9o

65) Gürsching-Stenger aaO, § 2 BewG Anm. B 8 a S. 5

66) aaO

67) der RFH verkennt dies selbst nicht

im allgemeinen der größte Teil des Geschäftswerts geschaffen sein wird[68]. Die Grenze ist jedoch schwer zu ziehen.

Die Kritik in der Literatur ist daher nicht ausgeblieben. Spitaler[69] und Lenski[7o] treten hinsichtlich des Geschäftswerts dafür ein, nur den derivativen zu erfassen, weil nur in diesen Fällen durch das Entgelt ein hinreichender Anhaltspunkt für den Wert gefunden werden könne. Krekeler[71] empfiehlt eine Angleichung an die einkommensteuerliche Behandlung, bei der es nach § 6 EStG ausschließlich auf Anschaffungs- oder auf Herstellungskosten ankommt, oder eine gleichmäßige Erfassung jedes immateriellen Gutes ohne Rücksicht darauf, ob ein Entgelt dafür entrichtet worden ist oder nicht. Er verkennt jedoch nicht die Schwierigkeit des letzten Weges, der in der Praxis fast ausnahmslos zu Schätzungen führen und damit leicht der Willkür ausgesetzt sein würde. Andererseits ist der erste vorgeschlagene Weg deshalb schwer durchführbar, weil dadurch für den Staat eine große Summe Steuergelder ausfallen würde, auf die er bei seinem ständig steigenden Finanzbedarf nicht wird verzichten können.

3. Der Begriff des negativen Wirtschaftsgutes:

Die Frage, ob auch Schulden und Lasten als Wirtschaftsgüter angesehen werden können, wird überwiegend dadurch stillschweigend bejaht, daß man für diesen Fall den Begriff des negativen bzw. passiven Wirtschaftsgutes gebraucht[72]. Unter Lasten in diesem Sinne sind alle Verpflichtungen zu Leistungen irgendwelcher Art zu verstehen. Der Begriff der Lasten ist danach weitergehend als der der Schulden. Er schließt diese ein, umfaßt daneben aber vor allem auch die Verpflichtungen zu Renten und anderen wiederkehrenden Lei-

---

68) Lenski, Zur steuerlichen Behandlung originär entstandener Geschäftswerte, insbesondere im Verlagswesen, BB 1955 S. 1o85 ff

69) Spitaler, Inwieweit sind Verlags- und Belieferungsrechte bewertbare und aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter? FR 1956 S. 243 ff

7o) aaO

71) aaO § 66 BewG Anm. IX S. 5o7

72) vgl. BFHU vom 26.6.1951 I 54/51 S - BStBl. 1951 III S. 211; U vom 19.7.1955 I 149/54 - BStBl. 1955 III S. 266; Hartmann-Gürsching-Fürholzer aaO IV B; Gürsching-Stenger aaO § 2 BewG Anm. 2 S. 6; Krekeler aaO § 62 BewG Anm. XVI S. 463; Schonherr, Diss. S. 152; Schiffbauer, Zur steuerlichen Behandlung des Erbbaurechts, B 1956 S. 466

stungen[73]).

Das Gesetz verwendet den Begriff des negativen bzw. passiven Wirtschaftsgutes nicht[73a]). Schulden und Lasten werden vielmehr jeweils kasuistisch behandelt oder gar nicht erwähnt. § 3o Abs. 2 Satz 2 BewG bestimmt, daß Geldschulden nicht zur wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gehören..In §§ 62 und 66 Abs. 4 BewG ist die Abzugsfähigkeit von Schulden und Rücklagen positivrechtlich für das gewerbliche Betriebsvermögen geregelt. In den Vorschriften über das Grundvermögen fehlt ein Hinweis. Sollten Schulden und Lasten nach dem Willen des Gesetzgebers selbständige Wirtschaftsgüter und somit Bestandteile einer wirtschaftlichen Einheit sein, so hätte es eines besonderen Hinweises nur in den Fällen bedurft, in denen im Rahmen der "negativen Wirtschaftsgüter" einzelne keine Berücksichtigung finden sollten. Die Regelung beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ist in diesem Sinne folgerichtig; denn § 31 BewG verneint die Abzugsfähigkeit von Geldschulden, während nach allgemeiner Meinung die Abzugsfähigkeit von Lasten, die mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in derartigem Zusammenhang stehen, daß sie dessen objektiven Wert mindern, anerkannt ist[74]). Beim gewerblichen Betriebsvermögen könnte § 66 Abs. 4 BewG als besonderer Hinweis darauf aufgefaßt werden, daß nur Schulden, nicht aber sonstige Lasten abzugsfähig sein sollten. Die Praxis läßt jedoch auch den Abzug sonstiger Lasten zu[75]). Beim Grundvermögen, dessen Bestimmungen überhaupt keinen Hinweis enthalten, müßte die Abzugsfähigkeit selstverständlich sein. Hier ist es im Gegenteil jedoch anerkannt, daß eine Berücksichtigung unzulässig ist, weil sie mit dem Cha-

---

73) Krekeler aaO § 74 Anm. I zu Abs. 1 S. 583; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO Abschn. 12 c S. 27

73a) vgl. aber aus der Begründung zum EStG 1934 (RStBl. 1934 S. 37): "Auch Verbindlichkeiten gehören zu den Wirtschaftsgütern (sogen. negative Wirtschaftsgüter)."

74) vgl. u.a. Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner Abschn. 62 b S. 134

75) vgl. u.s. Krekeler aaO § 62 BewG S. 443

rakter der Grundsteuer als Realsteuer unvereinbar ist[76]. Die gesetzliche Regelung ist somit wenig folgerichtig. Aus ihr läßt sich weder für noch gegen den Begriff des negativen Wirtschaftsgutes etwas entnehmen.

In der Praxis ist der Begriff trotzdem bereits weitgehend zum festen Bestandteil bewertungsrechtlicher Terminologie geworden. Er wird gleichgesetzt mit dem Begriff einer selbständig bewertbaren Last[76a]. Kritisch und im Ergebnis ablehnend wird er dagegen insbesondere von Gübbels[77] gewürdigt. Er bezeichnet ihn als gekünstelte Begriffsumkehr, da ein Wirtschaftsgut seinem Namen entsprechend stets ein Aktivum darstelle. Dieser Kritik ist nicht ohne weiteres zuzustimmen. Nach den obigen Ausführungen muß ein Wirtschaftsgut einen realisierbaren Vermögenswert, d.h. nach den Anschauungen des Verkehrs eine selbständige Bedeutung und einen selbständigen Geldwert besitzen[78]. Von diesem Standpunkt aus kommt aber auch Schulden und Lasten eine selbständige Bedeutung zu, wenn auch im negativen Sinne. Das zeigt sich z.B. darin, daß der Einheitswert eines gewerblichen Betriebs, dessen Passiva die Aktiva übersteigen, nicht etwa auf Null, sondern auf den entsprechenden Minuswert festgesetzt werden muß. Der weitere Hinweis Gübbels', daß die Terminologie des Bewertungsgesetzes den Begriff des negativen Wirtschaftsgutes nicht zwingend notwendig erscheinen lasse, ist kein Gegenargument, da das Gesetz, wie gezeigt, dem Begriff auch nicht entgegensteht.

Gegen den Begriff des negativen Wirtschaftsgutes ist somit nichts einzuwenden.

---

76) Die GewSt ist ebenfalls Realsteuer (vgl. § 1 des Einführungsges. zu den Realsteuerges. vom 1.12.1936 - RGBl. 1936 I S. 961 - i.d.Fassung vom 27.12.1951 - BGBl. 1951 S. 996 -). Die bei der Ermittlung des Einheitswertes vorgenommene Kürzung um Schulden und Rücklagen wird daher durch die in § 12 Abs. 2 GewStG vorgeschriebene Hinzurechnungen grundsätzlich wieder aufgehoben (vgl. Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, Komm. zum GewStG, § 12 GewStG Anm. 3/2 und 3 S. 610/611

76a) Gürsching-Stenger, § 2 BewG Anm. 2 Ziff. 11

77) Gübbels, Zur Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, FR 1952 S. 50

78) s. oben S. 14/15 der Abhandlung

III. Der Umfang der wirtschaftlichen Einheit:

1. Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit nach dem Gesetz:

a. Die Bedeutung der Aufteilung der Wirtschaftsgüter in Vermögensarten:

Welche Wirtschaftsgüter zu wirtschaftlichen Einheiten zusammenzufassen sind, ist gesetzlich nicht geregelt. § 2 BewG gibt ebenso wie seine Vorgänger keine Legaldefinition der wirtschaftlichen Einheit. Der Hinweis auf die Anschauungen des Verkehrs unter Berücksichtigung der örtlichen Gewohnheit, der tatsächlichen Übung, der Zweckbestimmung und der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit stellt nur ein Hilfsmittel für die Auslegung dar. Das zeigt, daß diese bereits bei der Begriffsbestimmung anzusetzen hat. Allerdings ist für eine Auslegung nur insoweit Platz, als das Gesetz ein Wirtschaftsgut nicht bereits positivrechtlich einer bestimmten Einheit zugewiesen hat.

Das ist insbesondere durch die Aufteilung in land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und gewerbliches Betriebsvermögen geschehen, die zusammen mit dem sonstigen Vermögen das Vermögen im steuerrechtlichen Sinne darstellen. Das Gesetz hat durch diese Einteilung "typische Einheiten"[79] aufgestellt, die auf dem unterschiedlichen Wert und der Verwertbarkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter und damit auf der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Vermögensträgers aufbauen. Auf der anderen Seite führt diese Einteilung aber dazu, daß tatsächlich bestehende Verbindungen u.U. außer acht gelassen werden, nämlich dann, wenn ein Inbegriff einheitlich bewirtschafteter Wirtschaftsgüter mehreren Vermögensarten angehört[80]. In diesem Falle ist für die Bewertung die tatsächliche Einheit unberücksichtigt zu lassen, denn eine wirtschaftliche Einheit kann immer nur Wirtschaftsgüter ein und derselben Vermögensart enthalten. Das folgt daraus, daß jede Vermögensart anderen Steuern un-

---

79) Schulz, Wirtschaftliche Einheit und Gesamtbewertung, Vierteljschr.f.St.u.F. 1931 S. 250

80) Schulz aaO

terworfen ist. Eine Ausnahme von dieser Regel gibt es daher grundsätzlich nicht[81]. Der Einteilung in wirtschaftliche Einheiten hat deshalb die Bestimmung vorauszugehen, welcher Vermögensart ein Wirtschaftsgut angehört. Dadurch wird gewährleistet, daß kein Wirtschaftsgut doppelt erfaßt, aber auch keines ausgelassen wird. Dient ein Wirtschaftsgut verschiedenen Zwecken, z.B. zum Teil einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, zum Teil einem Gewerbebetriebe, so ist sein Wert u.U. auf die verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten zu verteilen. Das gilt jedoch nicht für Grundstücke, die teils zum Grundvermögen gehören, teils eigengewerblichen Zwecken des Eigentümers dienen. In diesem Falle richtet sich die Vermögenszugehörigkeit gem. § 58 Abs. 2 BewG nach der überwiegenden Zweckbestimmung[82].

b. Einzelfälle gesetzlicher Zuweisung:

Außer der Einteilung in Vermögensarten hat das Bewertungsgesetz in Einzelfällen bestimmt, welche Wirtschaftsgüter zu einer bestimmten wirtschaftlichen Einheit gehören, so z.B. in § 11 BewG (Einbeziehung von Rechten und Nutzungen sowie Bestandteilen und Zubehör in die wirtschaftliche Einheit bei Grundbesitz), in § 50 BewG (Bildung der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens), ferner in § 61 des Wohnungseigentumsgesetzes vom 15.3.1951[83] hinsichtlich des Wohnungs- und des Teileigentums, des Wohnungs- und des Teilerbbaurechts.

Diese Regelungen sind aber nicht erschöpfend. Eine allgemeine Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit ist daher nicht entbehrlich.

2. Die wirtschaftliche Einheit in Literatur und Rechtsprechung:

In der Literatur wird häufig hervorgehoben, daß eine genaue, alle Möglichkeiten umfassende Umschreibung des Begriffs der wirtschaftlichen Einheit schwerlich zu finden sei[84].

---

81) BFHU vom 15.10.1954 III 148/54 U - BStBl. 1954 III S. 2.

82) im Gegensatz zu § 45 Abs. 2 BewG 1931, der auch in diesem Falle eine Aufteilung vorschrieb

83) BGBl. 1951 I S. 175

84) so z.B. Krekeler aaO, § 2 BewG Anm. I S. 43

Im übrigen sind die Begriffsbestimmungen sehr unterschiedlich. So fassen Dziegalowski-Thümen[85] die wirtschaftliche Einheit als

> "die Gesamtheit der zu einem bestimmten wirtschaftlichen Zweck anhaltend gemeinsam genutzten Wirtschaftsgüter"

auf. Erler[86] sagt:

> "Eine wirtschaftliche Einheit ist entweder e i n Gegenstand oder ein Inbegriff von Gegenständen, die nach den Anschauungen des Verkehrs als zueinander gehörig betrachtet werden."

Er betont daneben aber auch, daß allgemeine Normen nicht zu geben seien. Strutz[87] versteht unter einer wirtschaftlichen Einheit

> "jede objektiv, wenn auch zufolge Willensbestimmung des Eigentümers, demselben wirtschaftlichen Zwecke dienende, in ihrer Benutzung auf diesen einheitlichen objektiven Zweck eingestellte Mehrheit von Sachen, Rechten und Verbindlichkeiten oder eine für sich allein einem solchen objektiv-selbständigen Zweck dienende Sache oder ein derartiges Recht."

Bühler[88] definiert die wirtschaftliche Einheit

> "als Einheit, zu der eine Mehrheit von Bewertungsgegenständen derselben Vermogensart, die im allgemeinen demselben Bewertungsmaßstab unterliegen, zusammengefaßt werden, um entweder einer regelrechten Gesamtbewertung oder nach Durchführung der Einzelbewertung der wertbeeinflussenden Wirkung ihrer wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit unterworfen zu werden."

Hensel[89] stellt es auf die wechselseitige, wirtschaftliche Abhängigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter ab und erläutert, daß

> "als Einheit zusammengefaßt und bewertet werden soll, was durch wechselseitige wirtschaftliche Abhängigkeit miteinander verbunden ist und sich daher gegenseitig im Werte

---

85) aaO, § 2 RBewG Anm. 2 S. 83

86) Erler, Das Reichsbewertungsgesetz, S. 50

87) Strutz, Die wirtschaftliche Einheit, in Haußmann-Höpker-Rosendorff: Die steuerliche Bewertung des Vermogens, S. 53

88) Bühler, Steuerrecht Bd. I, S. 92

89) Hensel, Steuerrecht, S. 92

(steigernd oder mindernd) beeinflussen kann."

Ähnlich erläutert Schnettler[90]:

"Eine wirtschaftliche Einheit ist eine Sache, ein Recht, eine Verbindlichkeit oder eine Mehrheit dieser Gebilde, die einem wirtschaftlichen Zweckgedanken unterstellt sind, und die, sofern es sich um eine Mehrheit von Einzelteilen (Sachen, Rechten, Verbindlichkeiten) handelt, in wirtschaftlicher Zusammengehörigkeit und Abhängigkeit zueinander stehen."

An anderer Stelle betont er jedoch[91]:

"Konkrete Normen lassen sich auch im Steuerrecht für den Begriff der wirtschaftlichen Einheit nicht festlegen. Das Wirtschaftsleben hat eine zu große Vielgestaltigkeit angenommen, die Wirtschaftsorganismen sind zu sehr individuell, als daß sie sich exakt nach einheitlich objektiven Merkmalen klassifizieren oder in vorbezeichnete Formen pressen lassen."

Der Reichsfinanzhof definiert in einem Urteil vom 22.11.1934[92]:

"Unter einer wirtschaftlichen Einheit versteht man entweder einen Einzelgegenstand, der für sich allein im Wirtschaftsleben ein Eigendasein führt oder die Verbindung mehrerer Gegenstände zu einer Sachgesamtheit, die regelmäßig einem gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck dienen soll."

Er beantwortet damit ebenfalls die Frage, ob nur eine Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern oder auch ein einzelnes Wirtschaftsgut eine wirtschaftliche Einheit darstellen kann. Schnettler[93] trifft zu diesem Punkt die anschauliche Unterscheidung zwischen einfacher (natürlicher) und zusammengesetzter (konstituierter) wirtschaftlicher Einheit. Der Bundesfinanzhof[94] beschränkt sich auf die Feststellung, daß der Begriff der wirtschaftlichen Einheit sich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten bestimmt.

---

90) aaO S. 4

91) ooO S. 53

92) III A 176 und 247/34 - RStBl. 1935 S. 109

93) aaO S. 5

94) BFHU vom 15.10.1954 III 148/54 U - Bd. 60 S. 2

Der Kern fast aller dieser im übrigen unterschiedlichen Begriffsbestimmungen liegt darin, daß als Ausgangspunkt für die Abgrenzung die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient, zu deren Gunsten die rechtliche im Kollisionsfall zu weichen hat.

3. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Maßstab für die Auslegung:

"Das Steuerrecht greift in die Sphäre der lebendigen Wirtschaft ein"[95], die Auslegung von Allgemeinnormen wie § 2 BewG muß sich deshalb den jeweiligen wirtschaftlichen Gegebenheiten anpassen. Darauf fußte § 4 RAO 1919, der bestimmte: "Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen." Damit wurde die wirtschaftliche Betrachtungsweise zur gesetzlichen Forderung erhoben. Durch sie sollte "einer Verknöcherung der Rechtsbildung vorgebeugt werden"[96], sie bedeutete eine Warnung vor rechtlichem Formalismus[97]. Nicht der rechtliche Schein, sondern der tatsächliche Bestand an wirtschaftlichen Werten sollte Gegenstand der Besteuerung sein[98]. Die Norm des früheren § 4 RAO ist unverändert in § 1 Abs. 2 StAnpG vom 16.10.1934[99] übernommen worden. In Abs. 1 wurde ihr die nationalsozialistische Weltanschauung als oberster Auslegungsmaßstab vorangestellt. Was sich an § 1 StAnpG verderblich auswirkte, war nicht seine Grundtendenz, nämlich das Streben nach einer obersten Richtschnur für die Auslegung des gesamten materiellen und formellen Steuerrechts, sondern die Tatsache, daß als Maßstab eine Weltanschauung vorgeschrieben wurde, die dem Ermessen einen solchen Raum bot, daß es zur Willkür ausarten konnte.

Die Generalklausel des § 1 Abs. 1 StAnpG ist durch Anordnung der ehemaligen Besatzungsmachte in Art. I des Kontrollratsgesetzes Nr. 12 vom 11.2.1946[100] aufgehoben worden.

---

95) Kühn aaO, Anm. 4 zu § 1 StAnpG, S. 589

96) Becker, Komm. zur RAO, 5.Aufl. § 4 RAO Anm. 1

97) Bühler aaO S. 93

98) RFHU vom 25.4.1936 Gr.S D 2/36 - Bd. 39 S. 200

99) RGBl. 1934 I S. 925

100) Amtsblatt der Militärregierung Deutschland, Britisches Kontrollgebiet Nr. 7

Soweit § 1 StAnpG heute noch ein Inhalt gegeben werden kann, muß dieser sich an den Regeln der allgemeinen Rechts- und Gesetzeslehre ausrichten[101], wobei als Maßstäbe die in § 1 Abs. 2 StAnpG niedergelegten Auslegungsrichtlinien heranzuziehen sind. Das bedeutet die Rückkehr zu den von Enno Becker zu § 4 RAO 1919 entwickelten Grundsätzen, womit zugleich im positiven Sinne die Frage beantwortet wird, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise heute noch eine unbedingte Forderung des Steuerrechts darstellt.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gibt damit zusammen mit den in § 2 Abs. 2 Satz 2 BewG gegebenen Hilfsmitteln die oberste Richtschnur für die Festlegung des Umfangs der wirtschaftlichen Einheit.

a. Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit nach objektiven Gesichtspunkten:

aa. Die Verkehrsanschauung:

Als besonders maßgebend hebt das Bewertungsgesetz in § 2 Abs. 1 Satz 2 die Anschauungen des Verkehrs hervor. Danach sind als wirtschaftliche Einheit grundsätzlich die Wirtschaftsgüter anzusehen, die zusammen bewirtschaftet oder genutzt werden, etwa verschiedene Waldparzellen als forstwirtschaftliche Einheit, mehrere Grundstücke als Einheit des Grundvermögens. Ob die Grundstücke grundbuchlich oder katastermäßig einheitlich erfaßt sind, ist ohne Bedeutung[102], denn Reihenfolge und Umfang der Eintragung hängen vom Zeitpunkt des Erwerbs, Stellung des Eintragungsantrags und anderen Umständen ab. Sie werden durch wirtschaftliche Gesichtspunkte grundsätzlich nicht beeinflußt. Die gleichzeitige Bewirtschaftung oder Nutzung erfordert nicht eine Gleichartigkeit in der Verwertung und Bewirtschaftungsart, da andernfalls die Grenzen zu eng gezogen würden.

bb. Die einheitliche Zweckbestimmung = Zweckeignung:

Der Bundesfinanzhof zählt in einem Urteil vom 15.10.1954[103]

---

101) so Kühn aaO, S. 582

102) s.u.a. Krekeler aaO S. 46

103) III 148/54 U - BStBl. 1955 III S. 2; Bd. 60 S. 2

die Zweckbestimmung zu den subjektiven Merkmalen der wirtschaftlichen Einheit, weil sie vom Willen des Eigentümers abhängig sei. Dabei komme es nicht auf die innere Willensbildung sondern auf den durch die tatsächliche Verwendung verobjektivierten Willen an. Diesem wiederum gehe der objektive Maßstab der Verkehrsanschauung vor. Da die Verkehrsanschauung grundsätzlich von der Nutzungsmöglichkeit und nicht von der tatsächlichen Nutzung ausgeht (entscheidend ist die örtliche, nicht die persönliche Gewohnheit), ist der Hinweis auf die Zweckbestimmung letztlich auch ein objektives Abgrenzungsmerkmal; denn die subjektiven Gesichtspunkte sind nur dann ausschlaggebend, wenn sie sich mit den objektiven decken. Man kann daher die Zweckbestimmung mit der Zweckeignung gleichsetzen.

Schulz[104] stellt der nach objektiven wirtschaftlichen Merkmalen gekennzeichneten wirtschaftlichen Einheit die Wirtschaftseinheit gegenüber als die Vereinigung von Wirtschaftsgütern, die der Eigentümer im Einzelfall tatsächlich gemeinsam nutzt. Daß beide sich decken konnen aber nicht müssen, zeigt er an dem anschaulichen Beispiel von der Bridgekarte (52 Blätter), die eine solche bleibt, auch wenn sie vom Eigentümer nur zum Skatspiel (32 Blätter) verwendet wird.

cc. Die Dauer der Zweckbindung:

Häufig werden die Wirtschaftsgüter nur vorübergehend zur Erreichung eines bestimmten Zweckes zusammengefaßt. Dann entsteht die Frage, ob dadurch bereits eine wirtschaftliche Einheit begründet wird. Einerseits soll das Steuerrecht bestrebt sein, sich den jeweiligen Wirtschaftsvorgängen anzupassen, andererseits würde die Forderung, auch kurzfristige Bindungen als wirtschaftliche Einheiten steuerlich zu erfassen, zwar technisch möglich sein, jedoch eine Überforderung der feststellenden Behörden darstellen. Aus diesem Grunde ist eine dauernde, nicht nur vorübergehende Widmung der Wirtschaftsgüter zu einem gemeinsamen Zweck zu fordern. Das Bewertungsgesetz hebt das Merkmal der Dauer in verschie-

---

104) aaO S. 239

denen Einzelbestimmungen hervor, so z.B. in §§ 29 Abs. 1, 45 Abs. 1, 47 Abs. 1 BewG.

Andererseits bedeutet die kurzfristige, zweckwidrige Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes noch nicht dessen Herausnahme aus der wirtschaftlichen Einheit, insbesondere dann nicht, wenn sie sich nicht auf die freie Willensentscheidung des Vermögensträgers gründet. Das hat der Bundesfinanzhof[1o5)] in einem in der Nachkriegszeit nicht seltenen Fall entschieden, in dem die Belegung eines zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Herrenhauses durch die Besatzungsmacht dessen tatsächliche Nutzung für den landwirtschaftlichen Betrieb auf längere Zeit unmöglich machte.

dd. Der räumliche Zusammenhang:

Die räumliche Entfernung der einzelnen Wirtschaftsgüter voneinander ist grundsätzlich ohne Bedeutung. Ein einheitlich bewirtschafteter gewerblicher Betrieb wird nicht dadurch in mehrere wirtschaftliche Einheiten aufgespaltet, daß die zugehörigen Wirtschaftsgüter zerstreut liegen. Das muß selbst dann gelten, wenn ein Geschäft z.B. eine Vertreterniederlassung im Ausland hat. Von der Verkehrsanschuung wird diese in der Regel als zur Einheit des Betriebs gehörig gerechnet. Das gleiche gilt für die Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens[1o6)]. Dagegen hat der Reichsfinanzhof[1o7)] beim Grundvermögen die räumliche Zusammengehorigkeit als der Verkehrsanschauung entsprechend für notwendig erachtet. Der Bundesfinanzhof[1o8)] folgt dieser Rechtsprechung mit der gleichen Begründung. In der Literatur wird sie ohne Kommentar übernommen[1o9)]. Diese unterschiedliche Behandlung befremdet zunächst. Sie scheint der von der Rechtsprechung als entscheidend hervorgehobenen Verkehrsauffassung gerade nicht zu entsprechen. Sie wird jedoch verständlich, wenn man folgendes berücksichtigt: Das gewerbliche Betriebsvermogen wird nicht durch die einzelnen Wirt-

---

1o5) BFHU vom 5.12.1952 III 3o3/51 U - BStBl. 1953 III S. 3o

1o6) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 69 b s S. 131

1o7) RFHU vom 13.5.1931 III A 987/3o - RStBl. 1931 S. 836

1o8) BFHU vom 3.12.1954 III 91/54 U - BStBl. 1955 III S. 5 (6)

1o9 s.u.a. Köhler Diss. S. 26

schaftsgüter, insbesondere die zugehörigen Betriebsgrundstücke, charakterisiert, sondern durch den Betrieb als solchen als Zusammenfassung von Maschinen, Rohstoffen, Fertigfabrikaten, Geschäftswert etc., die besonders bei größeren Unternehmungen oft weit voneinander entfert liegen. Das gleiche gilt in gewissem Maße auch für das land- und forstwirtschaftliche Vermogen, obwohl hier den Grundstücken als Produktionsfaktoren größere Bedeutung zukommt als den einzelnen Wirtschaftsgütern beim gewerblichen Betriebsvermögen[110]. Dagegen wird die Einheit des Grundvermögens ausschließlich durch das Grundstück verkörpert. Es fenlt das einheitliche Bindeglied des Betriebs, das die einzelnen Grundstücke in Zusammenhang zueinander stellen könnte. Insofern ist es gerechtfertigt, bei den Einheiten des Grundvermögens einen räumlichen Zusammenhang der einzelnen Wirtschaftsgüter zu fordern.

ee. Die gegenseitige Abhangigkeit im Sinne des Zusammenwirkens zu einem gemeinsamen Zweck:

Das Erfordernis gegenseitiger Abhangigkeit wird insbesondere von Hensel[111] und Schnettler[112] aufgestellt. Letzterer gebraucht das Beispiel vom menschlichen Körper, dessen Organe ebenso voneinander abhangig seien wie die einzelnen Wirtschaftsgüter innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit und fährt fort: "Sie sind zur Erreichung eines bestimmten Zwecks sinnvoll zusammengefügt. Alle Teile haben ihren Sonderzweck, um dem Zweck des Gesamtorganismus zu dienen." Er unterscheidet zwischen harmonischen Einheiten, bei denen die einzelnen Wirtschaftsgüter so aufeinander abgestimmt seien, daß durch das harmonische Zusammenwirken der übergeordnete Zweck eine rationelle Erfüllung finde, und unharmonischen, bei denen dies nicht der Fall sei.

In § 137 Abs. 2 RAO 1919 und in § 2 Abs. 1 Satz 2 RBewG 1931 war für die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit u.a. die wirtschaftliche Zusammengehorigkeit oder Abhängigkeit

---

110) Aus diesem Grunde hat der RFH ein allzuweit entfernt liegendes Verwaltungsgebäude als selbstandige wirtschaftliche Einheit des Grundvermogens gegenüber den landwirtschaftlichen Grundstücken behandelt (vgl. RFHU v.11.9.1930 III A 301/29 - StuW 1930 II Nr. 1449).

111) aaO S. 92

112) aaO S. 5

für maßgebend erklärt. In § 2 Abs. 1 Satz 4 RBewG in der Fassung von 1934 ist der Gesichtspunkt der Abhängigkeit fallengelassen worden. Ob dadurch eine sachliche Änderung herbeigeführt werden sollte, ist nicht ohne weiteres ersichtlich. Die Begründung zum Reichsbewertungsgesetz 1934[113] gibt keine Erklärung dazu. Abhängigkeit im strengen Wortsinne bedeutet, daß ein Wirtschaftgut nur im Zusammenhang mit einem anderen existenzfähig ist, mit anderen Worten, daß erst die Zusammengehörigkeit von zwei oder mehreren Wirtschaftsgütern die Entstehung eines wirtschaftlichen Wertes ermöglicht. Die Abhängigkeit stellt somit das stärkste Bindeglied zwischen zwei oder mehreren Wirtschaftsgütern dar. Sind diese in ihrem wirtschaftlichen Wert voneinander abhängig, so sind sie erst recht wirtschaftlich zusammengehörig, denn die Zusammengehörigkeit drückt ein gegenüber der Abhängigkeit schwächeres Band aus. Reichte aber für die Bildung wirtschaftlicher Einheiten bereits nach den Vorgängern des heutigen § 2 Abs. 1 Satz 4 BewG die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit aus, so könnte die wirtschaftliche Abhängigkeit als überflüssig gestrichen werden, denn wirtschaftlich voneinander abhängige Wirtschaftsgüter sind in jedem Falle auch wirtschaftlich zusammengehörig.

Eine Abhängigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter in dem oben umschriebenen strengen Wortsinn ist aber auch gar nicht zu fordern. Zwar wird häufig, insbesondere beim gewerblichen Betriebsvermögen, ein Wirtschaftsgut, etwa eine Spezialmaschine, das Rädchen im Uhrwerk bilden, ohne das der Gesamtorganismus nicht funktionsfähig ist, notwendig ist dies jedoch nicht, wenn man diesen Begriff nicht überspannen will. Es genügt vielmehr ein wirtschaftlicher Zusammenhang in dem Sinne eines Zusammenwirkens zu einem übergeordneten Zweck. Dementsprechend sind z.B. Reitpferde zur landwirtschaftlichen Einheit zu rechnen, obwohl sie vielleicht nur selten in den Arbeitsprozeß eingespannt werden.

---

113) RStBl. 1935 S. 161

ff. Die gemeinsame Veräußerung:

Als weiteren objektiven Gesichtspunkt sehen Schulz[114] und neuerdings Gürsching-Stenger[115] und Schmidt-Degenhard/Gruß/Lindner[116] die gemeinsame Veräußerung an. Ein Wirtschaftsgut soll dann zu einer bestimmten wirtschaftlichen Einheit gehören, wenn es normalerweise bei deren Veräußerung mitveräußert werden würde. Die einheitliche Bewirtschaftung am Stichtage soll demgegenüber zurücktreten[117]. Dieser Abgrenzungsgesichtspunkt darf jedoch nicht verallgemeinert werden, da gerade bei Veräußerungen subjektive Momente sowohl auf Seiten des Käufers wie des Verkäufers eine Rolle spielen.

b. Die Berücksichtigung der subjektiven Bestimmung durch den Vermögensträger:

Das Gesetz schaltet den Willen des Vermögensträgers bei der Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit nicht aus, es schränkt ihn jedoch ein, soweit er mit der Verkehrsanschauung nicht übereinstimmt. Das ist aus steuertechnischen Gründen notwendig. Innerhalb dieses Rahmens ist der subjektive Wille weitgehend zu berücksichtigen. Das ergibt sich insbesondere aus der in § 2 BewG als maßgebend hervorgehobenen tatsächlichen Übung. Diese ist vor allem dort zu beachten, wo sich infolge der Vielgestaltigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter eine Verkehrsanschauung für das, was objektiv zusammengehört, schwerlich bilden kann, nämlich bei den Einheiten des gewerblichen Betriebsvermögens[118]. Sofern jedoch eine allgemeine Verkehrsauffassung besteht, gibt diese den Ausschlag.

IV. Zusammenfassung zum Begriff der wirtschaftlichen Einheit:

Als wirtschaftliche Einheit ist somit ohne Rücksicht auf Abweichungen im Einzelfall grundsätzlich eine auf längere Dauer nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zusammenge-

---

114) aaO, S. 255
115) aaO, § 2 BewG, Anm. 3 C I 1 d S. 7
116) aaO, Abschn. 7 c S. 19
117) Schulz aaO
118) Kohler, Diss. S. 29

faßte Mahrheit von Wirtschaftsgütern zu verstehen, die einen selbständigen Zweck verfolgt oder ein einzelnes Wirtschaftsgut, das diese Voraussetzungen ebenfalls erfüllt.

V. Das Probelm der Zurechnung:

Für eine ausschließlich wirtschaftliche Abgrenzung würde diese vom Vermogenstrager losgeloste Kennzeichnung der wirtschaftlichen Einheit ausreichen[119]. Das Steuerrecht erfordert daneben aber noch personengebundene Grenzen, denn die Steuerpflicht kann gerechterweise nur dem auferlegt werden, der das Steuerobjekt beherrscht. § 2 Abs. 2 BewG bestimmt daher folgerichtig, daß Wirtschaftsgüter nur insoweit zu wirtschaftlichen Einheiten zusammenzufassen sind, als sie demselben Eigentümer gehoren.

1. Der Unterschied zwischen dem zivilrechtlichen Eigentum und dem wirtschaftlichen Eigentum als Zurechnungsform des Steuerrechts:

a. Unterschied hinsichtlich der Rechtsfanigkeit:

"Eigentum" ist ein bürgerlichrechtlicher Begriff. Er stellt ein Recht dar. Eigentümer im bürgerlichrechtlichen Sinn kann demgemäß nur derjenige sein, der in der Lage, ist, Träger von Rechten und Pflichten zu sein, also rechtsfähig ist. Das sind die natürlichen (§ 1 BGB) und die juristischen Personen. Neben diesen gibt es eine Anzahl von Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Wirtschaftsleben als Trager von Vermögensrechten auftreten, z.B. nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen etc. Ihre Heranziehung zur Entrichtung von Steuern entspricht dem steuerlichen Gebot der rechtsgleichen Besteuerung[119a]. Der Steuergesetzgeber hat deshalb in verschiedenen Steuergesetzen ohne Rücksicht auf die zivilrechtliche Dogmatik derartige Personenvereinigungen und Vermogensmassen für fähig erklärt, Träger von steuerlichen Rechten und Pflichten zu sein, so z.B. in § 1 Abs. 1 Buchst. 2 e VStG und in § 1 Ziff. 5 KStG. Dagegen hat er keinen eigenen, selbständigen, insbesondere

---

119) Schnettler aaO, S. 1

119a) zum Begriff s. Bühler-Strickrodt, § 13 III, 1

einheitlichen Begriff steuerlicher Rechtsfähigkeit aufgestellt[120], sondern sich darauf beschränkt, Abweichungen von der bürgerlichrechtlichen Rechtsträgerschaft festzulegen, die jeweils nur für das betreffende Gesetz gelten[121].

Danach ist jede natürliche, jede juristische Person und jede selbständige Personenvereinigung und Vermögensmasse als Eigentümer i.S. des § 2 Abs. 2 BewG anzusehen, sofern sie im Wirtschaftsleben als selbständiger Vermögensträger auftritt. Auf die bürgerlichrechtliche Rechtsfähigkeit kommt es nicht an.

b. Unterschied hinsichtlich des Umfangs:

Das Eigentum kennzeichnet die Beziehung zwischen einer Person und einer Sache und zwar die stärkste. Eigentum wird demgemäß häufig als das umfassendste Herrschaftsrecht[122] oder als die umfassendste Zuordnung der Sache[123] bezeichnet, beschränkt lediglich durch die ihm immanente Sozialgebundenheit[124]. Das wird in § 903 BGB dadurch ausgedrückt, daß der Eigentümer einer Sache mit dieser nach Belieben verfahren und andere von jeder Einwirkung ausschließen kann, sofern nicht das Gesetz oder Rechte Dritter entgegenstehen. Es wird also nur die rechtliche Beziehung als Eigentum gewertet; wirtschaftliche Machtbefugnis wird auch dann nicht zum Eigentum, wenn sie im Einzelfall stärker ist als das formalrechtliche Eigentum. Diese bürgerlichrechtliche Auffassung widerspricht der steuerrechtlichen, wirtschaftlichen Betrachtungsweise dann, wenn formalrechtlicher Eigentümer und derjenige, der im Wirtschaftsleben tatsächlich die Stellung des Eigentümers innehat, auseinanderfallen.

Eine weitere Einschränkung des zivilrechtlichen Eigentumsbegriffs besteht darin, daß nur die Beziehung zu einer Sache als Eigentum bezeichnet wird. Als Bestandteile einer wirtschaftlichen Einheit kommen daneben aber auch Rechte und immaterielle Güter in Betracht. Trager dieser Rechte ist im bür-

---

120) obwohl der Begriff der steuerlichen Rechtsfähigkeit zuweilen gebraucht wird, z.B. in Abschn. 1o Abs. 2 VStR 1953

121) vgl.aber RFHU vom 19.4.1939 III 82/39 - RStBl.1939 S.725

122) Palandt, Komm. zum BGB, § 903 BGB Anm. 1; Wolff-Raiser, Sachenrecht, § 51 II S. 173

123) Westermann, Sachenrecht, § 28 I 2 S. 112

124) Palandt aaO, Überblick vor § 903 BGB Anm. 1

gerlichen Recht nicht der Eigentümer, sondern der Inhaber (eines Rechts) oder Gläubiger (einer Forderung). Die Gesichtspunkte, die zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern führen, müssen für Gläubigerschaft und Inhaberschaft in gleicher Weise gelten wie für das Eigentum.

Literatur und Rechtsprechung haben deshalb, ausgehend von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums entwickelt[125]. Das Steuerrecht paßt sich den wirtschaftlichen Verhältnissen an und rechnet die Wirtschaftsgüter demjenigen zu, der - ohne formell Eigentümer zu sein - wirtschaftlich die Stellung eines Eigentümers inne hat. Allerdings gilt dies nur dann, wenn die Steuertatbestände nicht ausdrücklich an Akte des Rechtsverkehrs anknüpfen, wie dies etwa bei der Grunderwerbsteuer der Fall ist. In solchen Fällen ist der bürgerlichrechtliche Begriff des Eigentums auch im Steuerrecht entscheidend[126]. In Wirklichkeit handelt es sich nämlich bei diesem Problem um eine spezifisch steuerrechtliche Frage der Zurechnung[127], die den juristischen Kern des Eigentums auch für das Steuerrecht unberührt läßt. Immerhin enthalten die Zurechnungsvorschriften des Steueranpassungsgesetzes sehr wichtige Ausnahmen von dem Grundsatz, daß es für die Besteuerung auf das "bürgerlichrechtliche Eigentum" an den Wirtschaftsgütern ankommt.

2. Die Merkmale des wirtschaftlichen Eigentums nach § 11 StAnpG:

Die steuerlichen Zurechnungsvorschriften sind als Ausfluß wirtschaftlicher Betrachtungsweise in § 11 StAnpG vom 16.1o. 1934[128] niedergelegt worden. Vor Erlaß des Steueranpassungsgesetzes war der Fall, daß formalrechtliche und tatsächliche Beherrschungsmacht auseinanderfielen, in § 9o Abs. 1 Satz 1 (früher § 8o Abs. 2) RAO geregelt, der alle Fälle des wirtschaftlichen Eigentums unter dem Merkmal des Eigenbesitzes

125) RFHU vom 2o.9.1921 II A 269/21 - Bd. 6 S. 334; U vom 27.11.1924 VI e A 51/24 - Bd. 15 S. 111 (113)

126) vgl.für die GrErwSt BFHU vom 24.4.1953 - BStBl. 1953 III S. 173 (174); Kühn aaO, § 11 StAnpG Anm. 1; Boruttau-Klein, Komm. zum GrErwStG, § 1 Anm. I 2 und 3; s.auch Begründung zu § 11 StAnp - RStBl. 1934 S. 1406; Bedenken hiergegen erhebt Becker, Komm. zur RAO, § 8o Anm. 1 S.263

127) Baltzer, Die steuerliche Zurechnung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, StuW 1953 Sp- 651

128) RGBl. 1934 I S. 925

zusammenfaßte und bestimmte: "Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird im Sinne der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt." Damit war das wirtschaftliche Eigentum der Begriffsbestimmung nach mit dem bürgerlichrechtlichen Eigenbesitz identisch; denn dieser bedeutet Besitz mit dem Willen, eine Sache wie ein Eigentümer zu beherrschen.[129] Diese Schlußfolgerung wurde in der Tat in einigen Fällen gezogen[130]. Das bedeutete eine Einengung der Figur des wirtschaftlichen Eigentums in wirtschaftlich nicht zu rechtfertigender Weise. Es blieb nur der Ausweg, bereits den Begriff des Eigenbesitzes nicht formaljuristisch, sondern steuerrechtlich als besondere Ausprägung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufzufassen, was allmählich in immer größerem Umfang geschah[131].

§ 11 StAnpG ist sonach das Ergebnis der vorher bereits zur Auslegung des § 95 Abs. 1 RAO vertretenen Ansicht. Eine wirtschaftliche Auffassung des Eigenbesitzes ist nicht mehr vonnöten, da die Fälle, deren Regelung sie galt, speziell in § 11 Abs. 1 - 3 StAnpG geregelt sind. § 11 StApnG unterscheidet somit zwei Gruppen von Zurechnungstatbeständen: erstens diejenigen, die Eigenbesitz des Vermögensträgers voraussetzen, zweitens diejenigen, bei denen dies nicht der Fall ist. Die letzteren sind unter dem Begriff der Treuhandverhältnisse zusammenzufassen.

a. Das Treuhandverhältnis als wirtschaftliches Eigentum:

Die Treuhand ist ein dem bürgerlichen Recht entnommener Begriff. Treuhänder ist dort derjenige, der von einem anderen, dem Treugeber, Vermögensrechte zu eigenem Recht erworben hat, so daß er nach außen als Eigentümer einer Sache bzw. Inhaber eines Rechts auftreten und im eigenen Namen verfügen kann. Im Innenverhältnis ist er jedoch gebunden insoweit, als er verpflichtet ist, nur im Interesse des Treugebers zu handeln.

---

129) Palandt-Hoche aaO, § 872 BGB Anm. 1

130) RFHU vom 13.12.1922 III A 538/22 - Bd. 11 S. 145 (146); OLG Königsberg in JW 1928 S. 242: "Eigenbesitz wird zum Kriterium des steuerlichen Eigentums."

131) vgl. die Ausführungen bei Weber, Diss. S. 33 ff

Das Treugut bildet ein Sondervermogen in seiner Hand[132]. Die Treuhand hat mit der mittelbaren Stellvertretung das Handeln im eigenen Namen und fremden Interesse gemeinsam. Beide Rechtsinstitute decken sich jedoch nicht vollkommen.[133] Aus dem Gesichtspunkt der Kreditsicherheit hat das Reichsgericht[134] die Unmittelbarkeit der Vermogensverschiebung vom Treugeber zum Treuhänder als Voraussetzung eines Treuhandverhältnisses gefordert und damit den Treuhanderwerb aus der Treuhand "im Rechtssinne" ausgeschieden. Dagegen will Siebert[135] dies nicht als Begriffsmerkmal der Treuhand, sondern unter dem Gesichtspunkt der Treuhandbegründungsmöglichkeit behandelt wissen. Der Steuergesetzgeber ist dieser Streitfrage aus dem Wege gegangen, indem er den Treuhanderwerb ausdrücklich in § 11 Nr. 3 StAnpG nennt.

Es lassen sich zwei Gruppen unterscheiden:
erstens die (eigennützige) Sicherungstreuhand,
zweitens die (uneigennützige) Verwaltungstreuhand.

aa. Die Sicherungstreuhand:

Zur Sicherungstreuhand gehören sowohl die Sicherungsübereignung wie auch die Sicherungsabtretung[136]. Beide sind gekennzeichnet durch die Eigennützigkeit des Erwerbers, der sich für Forderungsrechte gegen den Sicherungsgeber Befriedigungsmöglichkeiten schaffen will. Der Sicherungsnehmer ist formaljurisitsch Rechtsinhaber und Eigenbesitzer; denn er besitzt den Sicherungsgegenstand nicht für den Sicherungsgeber, sondern für sich selbst, um ihn gegebenenfalls verwerten zu konnen. Vertraglich ist er jedoch gehalten, über den Sicherungsgegenstand nur im Rahmen des Sicherungszwecks zu verfügen. Er ist ferner nicht in der Lage, das Sicherungsgut wirtschaftlich zu nutzen, da es im wirtschaftlichen Herrschaftsbereich des Sicherungs-

---

132) Palandt-Danckelmann aaO, § 164 BGB, Vorbem Anm. 3

133) vgl. Ahlbäumer, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, S. 26

134) U vom 9.6.1931 VII 501/30 - Bd. 133 S. 84 (87)

135) Siebert, Das rechtsgeschaftliche Treuhandverhältnis, S. 109

136) Kühn aaO, § 1 StAnpG Anm. 3 S. 632

gebers verbleibt. Aus dieser starken wirtschaftlichen Stellung des Sicherungsgebers heraus ist bereits das bürgerliche Recht zu einer gewissen wirtschaftlichen Behandlung des Sicherungsgutes gelangt. So kann der Sicherungsnehmer z.B. im Konkurs des Sicherungsgebers nicht aussondern, sondern nur absondern[137], während der Treugeber im umgekehrten Fall aussondern kann, sofern er den zu sichernden Anspruch befriedigt[138]. Für das wirtschaftlich orientierte Steuerrecht ist die Vorschrift des § 11 Ziff. 1 StAnpG, die das Sicherungsgut nicht dem formalrechtlichen Eigentümer, sondern dem Sicherungsgeber zurechnet, daher fast selbstverständlich.

bb. Die Verwaltungstreuhand:

Das Treuhandverhältnis des § 11 Ziff. 2 StAnpG ist gekennzeichnet durch die Uneigennützigkeit des Treuhänders. Wie bei der Sicherungstreuhand unterscheiden sich die Befugnisse im Außen- und im Innenverhältnis. Hier wie dort liegt ein Fall "überschießender Außenzuständigkeit"[139] vor. Häufig ist der Fall der Verwaltungstreuhand, bei der der Treuhänder das Treugut im eigenen Namen für den Treugeber, der aus irgendeinem Grunde nicht als Eigentümer auftreten will, verwaltet.

§ 11 Ziff. 3 StAnpG behandelt den ebenfalls durch das Merkmal der Uneigennützigkeit gekennzeichneten Treuhanderwerb. Er findet sich häufig beim Grundstückserwerb nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen, bei denen ein Mitglied der Einfachheit halber rechtlich als Erwerber auftritt und im Grundbuch eingetragen wird, der wirtschaftliche Nutzen jedoch der Personenvereinigung zufällt.

In diesen Fällen entspricht es ebenfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Steuerpflichten dem Treugeber, nicht dem Treunehmer aufzuerlegen.

Entscheidend dafür, ob ein Treuhandverhältnis vorliegt, ist grundsätzlich das Innenverhältnis unter den Parteien. Im Interesse klarer Verhältnisse ist jedoch erforderlich,

---

137) RG U vom 9.4.1929 VII 536/28 - Bd. 124 S. 73 (75)
138) Palandt-Hoche aaO, § 929 BGB, Vorbem. Anm. 7 B b
139) Palandt-Hoche aaO

daß die Abmachungen nach außen hin erkennbar sind[14o].

b. Der Eigenbesitz als wirtschaftliches Eigentum:

Der Zurechnungstatbestand des § 11 Ziff. 4 StAnpG hat den Eigenbesitz des Vermögensträgers zur Voraussetzung. Eigenbesitz bedeutet hier dasselbe wie in § 872 BGB[141], also Besitz "mit animus domini"[142]. Im Gegensatz dazu steht der Fremdbesitz, der in Anerkennung fremden Eigentums ausgeübt wird, so in der Regel beim Mieter, Pächter, Nießbraucher, Verwalter, Pfandgläubiger und dem oben behandelten Treuhänder. Er begründet grundsätzlich auch dann kein wirtschaftliches Eigentum, wenn er auf Lebenszeit gilt[143]. Auch der Dieb kann als Eigenbesitzer angesehen werden[144]. Dagegen ist Eigenbesitzer nicht, wer sich in Verkennung der Sachlage für den Eigentümer hält[145]. Die Abgrenzung zwischen Eigenbesitzer und Fremdbesitzer ist deshalb besonders schwierig, weil sie weitgehend vom Willen der Beteiligten abhängt. Die Finanzbehörden werden deshalb häufig gezwungen sein, aus der Verteilung von Lasten und Pflichten Schlüsse bezüglich der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes zu ziehen. Große Bedeutung hat der Eigenbesitz als Zurechnungstatbestand beim Grundbesitz. Dieser wird dem Erwerber nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[146] bereits dann zugerechnet, wenn er nach dem Willen der Beteiligten wie ein Eigentümer schalten und walten kann, was häufig schon vor der Eintragung im Grundbuch der Fall ist. Maßgebender Zeitpunkt ist der des Lastenwechsels[147]. Um-

---

14o) vgl. RFHU vom 12.5.1938 III 341/37 - RStBl. 1938 II S. 825 (826); Kühn aaO, § 11 StAnpG Anm. 4

141) Krekeler aaO S. 48

142) Kühn aaO, § 11 StAnpG Anm. 5 634

143) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Anschn. 6 d 4 S.14

144) RFHU vom 17.2.1938 III 221 - StuW 1938 Nr. 207; BFHU vom 8.2.1957 III 257/56 U - BStBl. 1957 III S. 126 (128)

145) BFHU vom 3.8.1956 III 155/54 - BStBl. 1956 III S. 273

146) s.u.a. RFHU vom 18.12.1925 I A 129/25 - Bd. 18 S. 73; U vom 18.5.1926 I A 55/26 - Bd. 19 S. 235 (236); U vom 17.2.1938 III 221 - StuW 1938 Nr. 207

147) vgl. Begründung zum StAnpG - RStBl. 1934 S. 1405

gekehrt bleibt der Veräußerer Zurechnungssubjekt, wenn er sich außer der formalen Grundbuchstellung wesentliche Rechte vorbehalten hat, was häufig bei Übereignungen von Eltern an ihre Kinder geschieht[148].

3. Die Zurechnung beim Erbbaurecht und bei der Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden:

Für den Fall des Erbbaurechts gibt § 46 BewDV vom 2.Februar 1935[149] in der Fassung vom 1o.April 1954[15o] besondere Zurechnungsvorschriften. Gemäß § 46 Abs. 3 BewDV ist der Gesamtwert von Grund und Boden und aufstehenden Gebäuden dem Erbbauberechtigten zuzurechnen, falls die Dauer des Erbbaurechts in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt noch 5o Jahre und länger beträgt. Andernfalls ist der Gesamtwert gemäß § 46 Abs. 3 BewDV auf den Grund und Boden und auf die Gebäude nach dem Verhältnis der gemeinen Werte zu verteilen. Hierbei sind der Wert der Gebäude und die Anteile am Wert des Grund und Bodens dem Erbbauberechtigten und dem Grundeigentümer nach dem in Abs. 3 Ziff. 1 und 2 festgelegten Schlüssel zuzurechnen.

Im Falle der Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden ist dagegen die Frage, wer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, nach der allgemeinen Vorschrift des § 11 StAnpG zu entscheiden. § 5o Abs. 3 BewG stellt keine Sondervorschrift zu § 11 StAnpG dar[151].

4. Die Zurechnung bei einer Eigentümermehrheit:

Schwierigkeiten könnte der Fall bereiten, in dem nicht nur eine Person, sondern mehrere die wirtschaftlichen Nutznießer eines Vermögensobjekts sind. In der Praxis ist dieser Fall häufig, so beim Vermögen des nichtrechtsfähigen Vereins, der BGB-Gesellschaften und -Gemeinschaften, der

---

148) RFHU vom 16.5.1933 III A 152/32 - RStBl. 1933 S. 661

149) RStBl. 1935 I S. 819

15o) BGBl. 1954 I S. 83

151) Baltzer, Die steuerliche Zurechnung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, StuW 1953 Sp. 654; vgl. BFH in BStBl. 1954 III S. 194 und 1958 III S. 44o

Erbengemeinschaft, der offenen Handelsgesellschaft etc. Für den Fall der Bruchteilsgemeinschaft läßt der Wert der gesamten wirtschaftlichen Einheit sich leicht auf die einzelnen Mitglieder nach dem Verhältnis ihrer Beteiligung aufteilen. Anders ist es bei den Gesamthandverhältnissen. Das Steuerrecht setzt sich jedoch in § 3 BewG über diese zivilrechtlichen Unterschiede hinweg und behandelt beide Fälle gleich. Auch bei der Gesamthandgemeinschaft wird ein Gesamtwert gebildet und auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile verteilt (§ 3 BewG). Das gilt jedoch nur insoweit, als die Gemeinschaft selbst nicht selbständig steuerpflichtig ist, was nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze zu entscheiden ist. § 3 BewG bildet keine Ausnahme vom Grundsatz des § 2 Abs. 2 BewG, denn er unterwirft den einzelnen Vermögensträger nur insoweit der Besteuerung als sein Anteil reicht. Eine Ausnahme bildet jedoch § 24 BewG.

5. Ausnahmen vom Grundsatz des einheitlichen Eigentums nach § 2 Abs. 2 BewG:

a. Die Zurechnung bei Ehegatten nach § 24 Abs. 1 BewG:

Gemäß § 24 Abs. 1 BewG sind Wirtschaftsgüter auch dann zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen, wenn sie zum Teil dem einen, zum Teil dem anderen Ehegatten gehören, falls das Vermögen der Ehegatten zusammenzurechnen ist (§ 75 Abs. 1 BewG). Das ist gemäß § 11 Abs. 1 VStG dann der Fall, wenn beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben. Voraussetzung für die Zusammenfassung zu einer wirtschaftlichen Einheit ist auch in diesem Fall, daß die Wirtschaftsgüter der beiden Ehegatten nach der Verkehrsanschauung eine wirtschaftliche Einheit bilden.

Der Grundsatz der Gleichberechtigung von Mann und Frau und insbesondere die Grundsatznorm des Art. 6 Abs. 1 GG hat die Gültigkeit der Zurechnungsnorm des § 24 Abs. 1 BewG in Frage gestellt. Für den Geltungsbereich der Einkommensteuer hat das Bundesverfassungsgericht durch Beschluß vom 17.1.1957 [152] die Verfassungswidrigkeit und Nichtigkeit

152) BStBl. 1957 I S. 193

des für die Zusammenveranlagung maßgebenden § 26 EStG ausgesprochen, weil diese Vorschrift einen Verstoß gegen Art.6 Abs. 1 GG darstelle, der nicht nur Programmsatzcharakter sondern die Funktion einer wertentscheidenden Grundsatznorm für das gesamte, auf Ehe und Familie bezügliche, private und öffentliche Recht habe. In der ausführlichen Begründung wird als entscheidender Gesichtspunkt herausgestellt, daß Ehegatten bei der Zusammenveranlagung "angesichts des auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen hin angelegten progressiven Steuertarifs im wirtschaftlichen Ergebnis schlechter gestellt werden als andere Personen." Die Frage, ob "abstrakt die Zusammenveranlagung mehrerer Personen überhaupt oder der Ehegatten im besonderen mit dem Grundgesetz vereinbar ist, "sollte durch die Entscheidung nach ausdrücklicher Betonung nicht präjudiziert werden[153]. Der Gesetzgeber hat aus dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts für das Gebiet des Einkommensteuerrechts die notwendigen Folgerungen gezogen durch den Erlaß des vieldiskutierten Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften[154]. Art. 8 dieses Gesetzes schreibt auch Änderungen des Bewertungsgesetzes vor, berührt die Frage, ob § 24 BewG über die Zusammenveranlagung von Ehegatten zum Zwecke der Einheitsbewertung mit dem Grundgesetz vereinbar ist, jedoch nicht.

Außerhalb des Einkommensteurgesetzes hat der Bundesfinanzhof insbesondere im Hinblick auf § 38 LAG Stellung zu der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Zusammenveranlagung genommen und diese bejaht[155]. In der Begründung heißt es, das Hauptargument des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung vom 17.1.1957 zu § 26 EStG beruhe auf dem progressiv gestalteten Steuertarif im Einkommensteuerrecht. Diese Erwägungen seien für die Vermögensabgabe, die eine Progression nicht kenne, nicht maßgebend. Im Einzelfall möglichen Nachteilen standen im übrigen in anderen Fällen Vorteile gegenüber[156]. Das Finanzgericht Stuttgart[157] ver-

---

153) BVerfG aaO S. 196

154) Ges. vom 26.Juli 1957 - BGBl. 1957 I S. 848 und BStBl. 1957 I S. 352 ff

155) U vom 28.2.1958 III 125/57 S BStBl.1958 III S. 191 ff

156) vgl. zu den Vor- und Nachteilen im einzelnen Kühne-Wolff Komm. zum LAG, § 38 Anm. 1 a und b S. 165 a

157) EFG 1958 S. 62 (63)

tritt den gleichen Standpunkt. Dagegen hat sich das Finanzgericht Hamburg, insbesondere im Hinblick auf die mit der Zusammenveranlagung zusammenhangende gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten, auf den entgegengesetzten Standpunkt gestellt und in einem Vorlagebeschluß an das Bundesverfassungsgericht[158] § 38 LAG als mit dem Grundgesetz unvereinbar und daher nichtig angesehen. Das Bundesverfassungsgericht teilt diese Auffassung nicht. Im Urteil vom 21.Februar 1961 hat es entschieden, daß die Bestimmung des § 38 LAG weder allein noch in Verbindung mit anderen Vorschriften des Lastenausgleichsgesetzes nachteilige Folgen für Ehepaare auslöse, vielmehr bei verfassungskonformer Auslegung mit dem Grundgesetz im Einklang stehe[158a].

Inzwischen hat der Bundesfinanzhof sich auch zu der Verfassungsmäßigkeit des § 24 BewG geäußert und diese ebenfalls bejaht[159]. In der Begründung verweist er auf das Urteil des Bundesfinanzhofes zu § 38 LAG und hebt nochmals hervor, daß im Einzelfall bestehenden Nachteilen gewichtige Vorteile gegenüberstanden. Die gleiche Ansicht wie der Bundesfinanzhof vertritt das Finanzgericht Bremen[160]. In der Begründung hebt es hervor, daß das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 17.1.1957 zu § 26 EStG betont habe, daß solche Vorschriften nicht verfassungswidrig seien, die etwaige Nachteile als unbeabsichtigte Nebenfolge der Zusammenrechnung mit sich brachten.

Die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 24 Abs. 1 BewG kann im Gegensatz zur Ansicht des Bundesfinanzhofes[161] nicht unter Hinweis auf die Vorteile der Zusammenveranlagung in Einzelfällen bejaht werden; denn verheiratete Personen haben grundsätzlich keinen Anspruch darauf, steuerlich günstiger gestellt zu werden als ledige. Sie können dagegen auf Grund des Art. 6 Abs. 1 GG verlangen, durch die Eheschließung nicht ungünstiger behandelt zu werden. Nachteile konnten sich bisher daraus ergeben, daß für bestimmte Wirtschaftsgüter des sonstigen Vermögens Freibetrage und Frei-

---

158) I 134/56 vom 21.August 1957
158a)in BStBl. 1961 I S. 55
159) BFHU vom 24.10.1958 III 153/58 S - BStBl.1959 III S.2
160) EFG 1958 S. 399
161) BFHU vom 24.10.1958 aaO

grenzen in § 67 BewG vorgesehen waren, die im Rahmen der Zusammenveranlagung nur einmal gewährt wurden. Bei getrennter Veranlagung hatten sie sich dagegen zweimal auswirken können. Es entspricht jedoch andererseits dem Wesen der Ehe mehr, die Ehegatten vermögensrechtlich als Einheit zu betrachten und nicht als zwei sich fremd gegenüberstehende Personen. Aus diesem Grunde erscheint es als den Zielen des Grundgesetzgebers mehr entsprechende Regelung zweckmäßig, nicht generell eine getrennte Veranlagung im Einheitswertverfahren durchzuführen, sondern Ungleichheiten in Einzelfällen durch Gewährung eines erhöhten Freibetrages auszugleichen. Diesem Gedanken hat der Gesetzgeber inzwischen Rechnung getragen und durch das Gesetz vom 24.7.1958 in § 67 Abs. 3 BewG im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten die Verdoppelung der jeweiligen Freibeträge vorgesehen[162].

b. Die Zurechnung im Falle des § 24 Abs. 2 BewG:

Für die Zusammenfassung mehrerer Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit, die gemäß § 24 Abs. 2 BewG auch dadurch nicht ausgeschlossen wird, daß die Wirtschaftsgüter zum Teil zum Gesamtgut einer fortgesetzten Gütergemeinschaft, zum Teil dem überlebenden Ehegatten gehören, gilt im wesentlichen das bereits zu § 24 Abs. 1 BewG Gesagte.

c. Die Zurechnung in den Fällen des §§ 30 Abs.2, 45 Abs. 2 47 Abs. 2 und 48 Abs. 2 BewG:

Eine weitere Ausnahme von dem Grundsatz des einheitlichen Eigentums bildet die Vorschrift des § 30 Abs. 2 BewG. Danach sind in den landwirtschaftlichen Betrieb die der Bewirtschaftung dienenden Betriebsmittel und Gebäude auch dann einzubeziehen, wenn sie nicht dem Grundeigentümer, sondern einem anderen gehören. Die Bestimmung des § 30 Abs. 2 BewG gilt sinngemäß für das forstwirtschaftliche, Weinbau-, und gärtnerische Vermögen (§§ 45 Abs. 2, 47 Abs. 2, 48 Abs. 2 BewG). Hauptanwendungsfall dieser Ausnahmevorschriften ist die Pacht[162a].

---

162) BGBl. 1958 I S. 538

162a) Krekeler, Komm. zum BewG, § 30 BewG, Anm. 1

6. Organschaftsverhältnisse unter dem Gesichtspunkt der Zurechnung:

Die kasuistische Regelung in § 11 StAnpG wirft die Frage auf, ob diese Vorschrift die Zurechnungstatbestände für das Bewertungsrecht erschöpfend behandelt, oder ob es daneben noch andere Fälle gibt. In diesem Rahmen spielen die Organverhältnisse eine Rolle. Sie haben besondere Bedeutung auf dem Gebiete der gewerblichen Wirtschaft und bedeuten die steuerliche Lehre von der wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbständiger Wirtschaftsträger[163].

a. Der Begriff der Organschaft:

Die "Organtheorie" ist auf dem Boden der Gewerbesteuer im früheren preußischen Oberverwaltungsgericht entstanden und sodann vom Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof im Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerrecht weiter entwickelt worden[164]. Sie sollte steuerliche Doppel- und Mehrbelastungen vermeiden, um "wirtschaftlich gebotene Zusammenschlüsse von Unternehmungen nicht zu erschweren oder unmöglich zu machen"[165]. Eine Organschaft war daher nur dann anzunehmen, wenn es einem wirtschaftlichen Bedürfnis entsprach[166]. Ihren ersten gesetzlichen Niederschlag fand die Organtheorie in § 2 Abs. 2 Ziff. 2 UStG 1934 und § 2 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG 1936.

Ein Organverhältnis setzt ein Organ und einen Organträger voraus. Der Begriff des Organs umreißt bereits seine Bedeutung: Er verlangt die völlige Unterordnung unter einen fremden Willen, die nur bei einer juristischen Person gewährleistet ist (d.h. einer Kapitalgesellschaft). Bei der natürlichen Person ist der eigene Wille niemals ganzlich auszuschalten. Sie kann sich zwar organmäßig verpflichten, diese obligatorische Bindung jedoch jederzeit wieder durchbrechen. Das in der Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsge-

---

163) RFHU vom 30.1.1930 - RStBl. 1930 S. 146 (151)

164) s.u.a. pr.OVG in St. U vom 16.1.1900 - Bd. VIII S. 438; U vom 30.1.1909 - Bd. XIV S. 319 (322); RFHU vom 6.10. 1920 II A 141/20 - Bd. 3 S. 290

165) Seweloh, Zur Rechtsprechung zum Vermögensteuerrecht, StuW 1933 I Sp. 1178

166) Abschn. 11 Abs. 3 GewStR 1943 zu § 2 GewStG 1936

richts und des Reichsfinanzhofs (zur Korperschaftsteuer) haufig gebrauchte Bild vom Angestellten ist deshalb irrefuhrend[167]. Dieser ist zwar wahrend seines Dienstverhaltnisses willensmäßig abhangig, er kann das Arbeitsverhaltnis jedoch jederzeit kundigen[168]. Eine natürliche Person scheidet aus diesen Erwagungen heraus als Organ aus[169]. Dagegen kann sie als Willenstrager Organtrager sein.

Im Rahmen dieser Abhandlung interessiert die Organtheorie nur in ihrer Bedeutung fur die Steuern, die nach dem Maßstabe des Wertes erhoben werden, also die Gewerbesteuer, Vermogensteuer und Vermogensabgabe nach dem Lastenausgleich. Hier erhebt sich die Frage, wem die wirtschaftlichen Einheiten des gewerblichen Vermögens und des Gesamtvermogens bzw. des abgabepflichtigen Vermogens zuzurechnen sind, d.h. wer den Finanzbehorden gegenuber als Steuerschuldner für Gewerbesteuer und Vermogensteuer sowie fur die Abgabe nach dem Lastenausgleich anzusehen ist.

b. Organschaft im Gewerbesteuerrecht:

Bei der Gewerbesteuer sind Besteuerungsgrundlage in der Regel[170] der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital (§ 6 GewStG). Das Gewerbekapital ist gleichzusetzen mit der wirtschaftlichen Einheit des gewerblichen Betriebsvermogens, für die im Einheitswertverfahren ein bestimmter Einheitswert gebildet wird. Dieser ist zusammen mit dem Gewerbeertrag dem Gewerbebetrieb zuzurechnen, zu dem er rechtlich (oder evtl. wirtschaftlich gemäß § 11 StAnpG) gehort bzw. der ihn erzielt hat. Für Kapitalgesellschaften macht § 2 Abs. 2 Ziff. 2 Satz 2 GewStG davon eine Ausnahme und bestimmt: "Ist ein solches Unternehmen dem Willen eines anderen inlandischen Unternehmens derart untergeordnet, daß es keinen eigenen Willen hat, so gilt es als Betriebsstatte dieses

167) vgl.z.B. RFHU vom 11.6.1926 I A 147/26 - Bd. 19 S. 267; U vom 11.11.1927 I A 75/27 - Bd. 22 S. 183 (186)

168) RFH (Umsatzsteuersenat) U vom 23.2.1934 VA 400/35 RStBl. 1934 S. 623; U vom 23.2.1934 VA 145/33 RStBl. 1934 S.831

169) Schultze-Schlutius, Zur Frage der Bedeutung der Organtheorie für die einzelnen Steuergesetze, StW 1956 S. 33; s.auch Holtmeier, Diss. S. 5

170) d.h. daneben u.U. auch die Lohnsumme (§ 6 Abs. 2 GewStG)

Unternehmens." D.h. Gewerbeertrag und -kapital sind nicht der Betriebsstätte, also dem Organ, sondern dem Mutterunternehmen zuzurechnen.

Für die Frage, wann ein solches Organverhältnis anzunehmen ist, muß die Rechtsprechung der obersten Gerichte beachtet werden. In Abs. 1o GewStR 1943 zu § 2 GewStG 1936[171] wird ausdrücklich betont, daß der Begriff der Organschaft im Gewerbesteuerrecht dem im Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerrecht entspreche, so daß die dazu ergangene Rechtsprechung zu übernehmen sei. Eine möglichst weitgehend einheitliche Behandlung der Organverhältnisse auf allen Steuergebieten betont auch der Bundesfinanzhof als Richtlinie seiner Rechtsprechung[172]. Der Reichsfinanzhof nahm ein Organverhältnis dann an, wenn eine Gesellschaft finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich nach Art einer bloßen Betriebsstätte in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert war[173]. Er griff damit dem Willen des Gesetzgebers vor, der in § 2 GewStDV vom 31.1.194o[174] bestimmte:

> "Eine Kapitalgesellschaft ist dem Willen eines gewerblichen Unternehmens derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organgesellschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsachlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in dieses Unternehmen eingegliedert ist."

Der Bundesfinanzhof hat diese Rechtsprechung ausdrücklich übernommen[175]. Er betont insbesondere, daß das Abhängigkeitsverhältnis zwischen Organ und Organtrager sich in einem Dienen der Untergesellschaft ausdrücke[176]. Aus der Ableh-

---

171) RStBl. 1944 S. 251

172) U vom 25.6.1957 I 22/55 U - BStBl. 1958 III S. 174 (181)

173) RFHU vom 11.11.1927 I A 75/27 - Bd. 22 S. 183 (187); vgl. vor allem RFH Gutachten vom 26.7.1932 I D 2/31, III D 2/32 - Bd. 31 S. 297 ff

174) RGBl. 194o I S. 284; heute § 3 der GewStDV vom 24.3. 1956 - BStBl. 1956 S. 212

175) BFHU vom 25.1.1957 I 119/56 U - BStBl. 1957 III S. 3o3 3o5) und U vom 25.6.1957 I 22/55 U - BStBl. 1958 III S. 174 (178)

176) BFHU vom 25.1.1957 aaO S. 3o6

lehnung der Gleichstellung von Angestelltem und Organeigenschaft folgert der Bundesfinanzhof[177], daß ein Organverhältnis nur zu einem einzelnen Organträger bestehen könne, während ein Angestellter gleichzeitig mehreren Dienstherrn verpflichtet sein könne.

Sind die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Organverhältnisses erfüllt, so wird die wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens nicht der Untergesellschaft sondern dem Organträger zugerechnet. Das Gewerbekapital der Organgesellschaft und der Obergesellschaft sind zwar getrennt zu ermitteln, dann aber zusammenzurechnen. Die auf das Organ entfallende Gewerbesteuer ist vom Organträger zu entrichten (vgl. § 114 AO). Diese Zurechnungsfolge bedeutet jedoch keine Ausdehnung und Auslegung des § 11 StAnpG, da sie positivrechtlich in § 2 Abs. 2 Ziff. 2 Satz 1 GewStG geregelt ist und nicht aus § 11 StAnpG entnommen zu werden braucht.

c. Organschaft im Vermögensteuer- und Lastenausgleichsrecht:

Auch bei der Vermögensteuer und der Lastenausgleichsabgabe ist es problematisch, wem das Vermögen der eingegliederten und abhängigen Untergesellschaft zuzurechnen ist. Eine positivrechtliche Regelung fehlt sowohl im Vermögensteuer- wie im Lastenausgleichsgesetz, so daß hier die Frage berechtigt ist, ob § 11 StAnpG die außerhalb der Einzelsteuergesetze in Frage kommenden Zurechnungstatbestände abschließend regelt. Das muß angesichts der gegenüber dem früheren § 96 RAO vervollkommneten und eingehenden Regelung des § 11 StAnpG angenommen werden. Andernfalls wären diese spezifizierten Bestimmungen überflüssig. Es hätte eine weitere Fassung mit größeren Auslegungs- und Ausdehnungsmöglichkeiten genügt, der Gesetzgeber hätte sich nicht der Mühe zu unterziehen brauchen, eine bis ins einzelne gehende, kasuistische Regelung zu treffen. Daß das Vermögen zum Zwecke der Vermögensbesteuerung und der Vermögensabgabe im Gegensatz zum Gewerbesteuerrecht dem Organ selbst zugerechnet werden muß, ergibt sich auch noch aus einem anderen Grunde: Wenn ein Organträger einen bisher von ihm selbst betriebenen Geschäftszweig bzw. eine neu zu errichtende Untergesell-

177) BFHU vom 25.6.1957 aaO S. 178

schaft mit den dafür erforderlichen Kapital- und Betriebsmitteln ausstattet, so muß angenommen werden, daß dies zu Eigentum und nicht nur zum Gebrauch geschieht[178]. Denn die Tochtergesellschaft ist als juristische Person nur "ein zu eigener Rechtspersönlichkeit organisierter Zweckwille"[179]. Ihre Eigenschaft als rechtsfähige Kapitalgesellschaft gewinnt sie erst durch die Ausstattung mit eigenen Vermögensmitteln, die ihr nicht alsbald nach der Gründung wieder entzogen werden können. Denn "die Organschaft ist nicht nur Rechtssubjekt, sondern auch Wirtschaftsobjekt. Sie bedarf des ihr zugewiesenen Vermögens zur Erfüllung der ihr satzungsgemäß bestimmten wirtschaftlichen Zwecke. Es wäre widersinnig, eine Kapitalgesellschaft zu gründen, sie mit dem für den Gründungszweck erforderlichen Vermögen auszustatten, ihr jedoch das wirtschaftliche Eigentum an diesem Vermögen gleichzeitig wieder zu entziehen"[180]. Die Theorie der Vermögenseinheit ist daher für das Gebiet der Vermögensteuer und des Lastenausgleichs grundsätzlich abzulehnen[181]. Das Organ bleibt also nicht nur subjektiv selbständig steuerpflichtig, sondern sein Vermögen ist ihm auch objektiv zuzurechnen. Ausnahmen können sich u.U. für die Fälle ergeben, in denen ein Zurechnungstatbestand des § 11 StAnpG erfüllt ist, wenn nämlich die Tochtergesellscht Treuhänderin des Mutterunternehmens ist. Das gleiche gilt, wenn eine inländische Kapitalgesellschaft lediglich als Betriebsstätte oder ständiger Vertreter einer ausländischen Gesellschaft anzusehen ist.

B. Die wirtschaftliche Untereinheit:

Neben den wirtschaftlichen Einheiten kennt das Gesetz den Begriff der wirtschaftlichen Untereinheit, für die gemäß § 214 Ziff. 2 AO gesonderte Einheitswerte festgestellt werden. Als wirtschaftliche Untereinheiten werden gewerbliche Betriebsgrundstücke und die zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Gewerbeberechtigungen behandelt. Die wirtschaftli-

178) BFHU vom 26.8.1949 III 19/49 - Bd. 54 S. 372 ff u. 18o

179) BFHU vom 26.8.1949 aaO

18o) BFHU vom 26.8.1949 aaO

181) vgl. VStR 1953 Abschn. 6 Nr. 6 und die dort in Bezug genommenen RFH-Entscheidungen

chen Untereinheiten sind nach den gleichen Gesichtspunkten abzugrenzen wie die wirtschaftlichen Einheiten[182]. Die für sie festgestellten Einheitswerte münden in den Einheitswert des gewerblichen Betriebs ein (§ 66 Abs. 4 BewG, § 218 Abs. 3 AO). Darin besteht ihr einziger Unterschied zu den wirtschaftlichen Einheiten[183].

C. Die Feststellung der wirtschaftlichen Einheit:

I. Die Feststellungszeitpunkte:

Art und Umfang der wirtschaftlichen Einheit werden entsprechend ihrer Funktion als Bewertungsgegenstand im Einheitswertverfahren nur zu bestimmten, gesetzlich festgelegten Zeitpunkten festgestellt. Denn die Einheitswertfeststellung soll in allen Steuerveranlagungsverfahren, denen der Einheitswert zugrundeliegt, eine fertige Entscheidung über die Besteuerungsgrundlagen bereithalten und nicht erst von Fall zu Fall treffen[184].

Die Festlegung erfolgt in Hauptfeststellungen, die gemäß § 21 BewG für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens, für Betriebsgrundstücke und Gewerbeberechtigungen in Zeitabständen von je sechs Jahren, für die wirtschaftlichen Einheiten des Betriebsvermögens in Zeitabständen von je drei Jahren vorgenommen werden sollen. Erster Hauptfeststellungstermin war der 1.1.1935. § 21 Abs. 1 BewG sieht jedoch die Verlängerung bzw. Verkürzung dieser Zeiträume vor. Von dieser Befugnis ist infolge der Kriegsverhältnisse Gebrauch gemacht worden. Durch die Verordnung vom 22.11.1939 wurde angeordnet, daß eine Hauptfeststellung der Einheitswerte für Grundbesitz und Gewerbeberechtigungen bis auf weiteres nicht stattfindet[185]. Die zum 1.1.1941 fällige Hauptfeststellung war damit auf unbestimmte Zeit verschoben. Nach dem Kriege sind Hauptfeststellungen für die wirtschaftlichen Einheiten des gewerblichen Betriebsvermögens immer dann vorgenommen

183) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 55 S. 74
184) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 56 S. 103
185) RGBl. 1939 I S. 2271

worden, wenn Hauptveranlagungen zur Vermögensteuer stattfanden, nämlich auf den 1.1.1946, den 21.6.1948, den 1.1.1953 und den 1.1.1957. Für Grundbesitz und Gewerbeberechtigungen hat dagegen seit 1935 keine Hauptfeststellung stattgefunden.

II. Berücksichtigung von Änderungen im Bestand der wirtschaftlichen Einheit innerhalb eines Hauptfeststellungszeitraums:

Wirtschaftliche Einheiten lassen sich nicht ein für allemal festlegen. Sie verändern häufig ihren Bestand und Umfang, z.B. durch Zu- oder Verkäufe. Sobald Änderungen im größeren Rahmen erfolgen, müssen sie vom Steuerrecht im Interesse steuerlicher Gerechtigkeit und Gleichbehandlung berücksichtigt werden. Das geschieht durch Nachfeststellungen und Fortschreibungen.

1. Nachfeststellungen:

Nachfeststellungen werden vorgenommen, wenn innerhalb eines Hauptfeststellungszeitraums[186] eine wirtschaftliche Einheit neu in die Steuerpflicht eintritt (§ 23 BewG). Das ist der Fall, wenn die wirtschaftliche Einheit oder Untereinheit neu gegründet wird, z.B. durch Eröffnung eines Geschäfts, Aufteilung eines Grundstücks in mehrere selbständige wirtschaftliche Einheiten, oder wenn für eine bereits bestehende der Grund für die Befreiung von der Steuer wegfällt (§ 23 Abs. 1 BewG).

Der Nachfeststellung werden die Verhältnisse im Nachfeststellungszeitpunkt, der nach § 23 Abs. 2 BewG zu ermitteln ist, zugrundegelegt. Eine Ausnahme gilt gemäß § 3 a BewDV. Danach wird im Interesse "der Beibehaltung einer gleichen Wertbasis für den gesamten Grundbesitz"[187] bei Nachfeststellungen der Einheitswerte des Grundbesitzes der Nachfeststellungszeitpunkt nur hinsichtlich des tatsächlichen Zustandes zugrundegelegt, während die Wertverhältnisse des letzten Hauptfeststellungszeitpunktes (z.Zt. der 1.1.1935) maßgebend sind.

---

186) Dieser Begriff ist im heutigen BewG im Gegensatz zum RBewG 1931 (§ 23) nicht mehr enthalten. Er ist aber auch heute noch gebräuchlich zur Bezeichnung des Zeitraums zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten

187) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 58 d S.108

Fortschreibungen:

Fortschreibungen sind vorgesehen für die Fälle, in denen bei einer bestehenden wirtschaftlichen Einheit oder Untereinheit im Haupt- oder Nachfeststellungszeitraum hinsichtlich des Wertes, der Art oder der Zurechnung Änderungen eingetreten sind. Rechtsgrundlage bilden §§ 225 a AO, 22 BewG. Fortschreibungen wirken entsprechend ihrem Anpassungszweck an die geänderten Verhältnisse nur für die Zukunft, d.h. vom Fortschreibungszeitpunkt ab. Ausnahmsweise kann eine Fortschreibung auch der Beseitigung eines Fehlers dienen, der in der Hauptfeststellung unterlaufen ist[188]. Das gilt aber nur für Einzelfälle[189] und auch hier nur, wenn der Fehler ohne weiteres und einwandfrei erkennbar ist[190].

Jeder Fortschreibung sind gemäß § 22 Abs. 2 BewG die Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt zugrundezulegen (Beginn des Kalenderjahres, das auf die Änderung folgt), soweit sich nicht aus § 32 Abs. 2 oder § 63 BewG etwas Abweichendes ergibt. Bei Grundbesitz sind jedoch gemäß § 3 a BewDV wiederum die Verhältnisse des Fortschreibungszeitpunktes nur für den tatsächlichen Zustand maßgebend, während für die Wertverhältnisse weiterhin der Hauptfeststellungszeitpunkt gilt.

Je nachdem, welches Merkmal der ursprünglichen Feststellung den veränderten Verhältnissen angepaßt werden soll, werden Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibungen unterschieden, die voneinander unabhängig sind[191].

Wertfortschreibung:

Voraussetzung für eine Wertfortschreibung ist grundsätz-

---

188) vgl. BFHU vom 31.1o.1952 III 266/51 S - BStBl. 1952 III S. 313, wo ausgführt wird, aß dies nicht nur für Wert-, sondern auch für Art- und Zurechnungsfortschreibungen gilt

189) Eine Kollektivberichtigung würde eine künftige Hauptfeststellung vorwegnehmen, vgl. BFHU vom 6.8.1954 III 1o/53 S - BStBl. 1954 III S. 298; U vom 5.8.1955 III 123/53 U - BStBl. 1955 III S. 289 (292)

19o) BFHU vom 7.1o.1955 III 77/54 U BStBl. 1955 III S. 375

191) Steinhardt, Komm. zum Bewertungsges., § 22 BewG. Anm. 5

sätzlich eine sogenannte Wertabweichung, sofern diese bestimmte Wertgrenzen übersteigt. Bei den Wertgrenzen ist zu unterscheiden zwischen Bruchteilsgrenze, Mindestgrenze und fester Wertgrenze, die im Laufe der Zeit mehrfach geändert worden sind. Sie sind verschieden, je nachdem es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder um Grundbesitz auf der einen oder um gewerbliches Betriebsvermogen oder eine Gewerbeberechtigung auf der anderen Seite handelt (§ 22 BewG).

b. Artfortschreibung:

Eine Artfortschreibung ist gemäß § 225 a Abs. 1 Ziff. 2 AO vorzunehmen, wenn eine Änderung in der Art des Bewertungsgegenstandes eingetreten ist, die steuerlich von Bedeutung ist. Die Voraussetzung für die Artfortschreibung muß nach materiellem Steuerrecht, also im Einzelfall nach dem VStG, dem GrStG, dem GewStG, dem ErbStG usw. beurteilt werden. Artänderungen kommen hauptsächlich bei den wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes vor, wenn z.B. ein unbebautes Grundstück bebaut wird, ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb Bauland wird etc. Wann die Änderung steuerlich von Bedeutung ist, ergibt sich auch den einzelnen Steuergesetzen. An Wertgrenzen ist eine Artfortschreibung nicht gebunden.

c. Zurechnungsfortschreibung:

Zurechnungsfortschreibungen sind vorzunehmen, wenn eine Änderung in den (steuerlichen) Eigentumsverhältnissen eingetreten ist, die steuerlich von Bedeutung ist (§ 225 a Abs. 1 Ziff. 2 AO). Zurechnungsänderungen beruhen in der Regel auf Veräußerung oder Erbgang. Von Bedeutung sind sie regelmäßig deshalb, weil sie eine Änderung der Person des Steuerschuldners bewirken. Wertgrenzen sind wie bei der Artfortschreibung nicht zu beachten.

Änderungen in der Zurechnung infolge Geschäftsveräußerung sind nicht durch Zurechnungsfortschreibung, sondern durch Nachfeststellungen zu berücksichtigen, weil davon auszugehen ist, daß der bisherige Betrieb wegfällt und der Erwerber einen neuen Betrieb eröffnet. Das gleiche gilt bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft und für einen einschneidenden Wechsel

in der Zusammensetzung einer Mitunternehmerschaft nach dem Feststellungszeitpunkt[192].

D. Die Bildung der wirtschaftlichen Einheiten innerhalb der einzelnen Vermögensarten:

I. Die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens:

§ 28 BewG unterscheidet als Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
1) das landwirtschaftliche Vermögen,
2) das forstwirtschaftliche Vermögen,
3) das Weinbauvermögen,
4) das gärtnerische Vermögen,
5) das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen.
Ob diese Einteilung in Unterarten zugleich Begrenzungen für die wirtschaftlichen Einheiten innerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bedeuten, ergibt sich aus dem Gesetz nicht eindeutig. Die wiederkehrende Wendung in §§ 29, 45, 47, 48 BewG: "Zum ..... Vermögen gehören alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die....." könnte bedeuten, daß alle die Teile einer wirtschaftlichen Einheit zu der bestimmten Vermögensunterart gehören sollen, die dauernd dem im Gesetz umrissenen Zweck dienen, daß zu dieser bestimmten wirtschaftlichen Einheit aber auch andere Wirtschaftsgüter des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gehören können, sofern der Hauptzweck des Betriebs dadurch nicht wesentlich beeinflußt wird. Die Praxis legt die genannten Bestimmungen in der Tat in diesem Sinne aus, grenzt die fünf Vermögensunterarten also nicht so starr voneinander ab wie die vier Vermögenshauptarten[193]. Entscheidend ist der Hauptzweck des Betriebs.

1. Die wirtschaftliche Einheit des landwirtschaftlichen Vermögens:

a. Die Abgrenzung zum gewerblichen Betriebsvermögen:

Unter Landwirtschaft ist die planmäßige Ausnutzung des

192) Abschn. 3 Abs. 4 VStR 1953; Schmidt-Degenhard/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 61 S. 117

193) Gürsching-Stenger, Komm.zum BewG, § 28 BewG Anm. III

Grund und Bodens zur Gewinnung pflanzlicher und tierischer Erzeugnisse und deren unmittelbare Verwertung zu verstehen[194]. Alle Wirtschaftsgüter, die diesem Zwecke dienen, sind zu einer wirtschaftlichen Einheit - dem landwirtschaftlichen Betrieb - zusammenzufassen. Werden dagegen über den betriebsnotwendigen Umfang hinaus dauernd fremde Erzeugnisse hinzugekauft, so wird ein solcher Betrieb steuerlich als gewerblicher angesehen, um ihn nicht in den Genuß der steuerlichen Vorteile eines landwirtschaftlichen Unternehmens kommen zu lassen[195]. Zur Beantwortung der Frage, wann ein sogenannter steuerschädlicher Zukauf angenommen werden muß, können die Gewerbesteuer-Richtlinien von 1951[196] herangezogen werden[197]. Danach ist ein Zukauf unschadlich, wenn er nicht mehr als 2o % beträgt. Übersteigt er 3o %, ist in der Regel ein gewerblicher Betrieb anzunehmen. Zwischen 2o und 3o % richtet sich die Entscheidung nach der Lage des Falles[198].

Gewinnerzielungsabsicht ist beim landwirtschaftlichen Betrieb im Gegensatz zur einkommensteuerrechtlichen Regelung - mit der sich die Behandlung nach dem Bewertungsgesetz im übrigen deckt - nicht erforderlich[199].

Als selbständige landwirtschaftliche Einheiten gelten gemäß § 29 Abs. 3 BewG auch Tierzuchtbetriebe, Viehmästereien usw., wenn hauptsachlich im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnene Erzeugnisse verwandt werden.

---

194) s.VerwaltungsAO betr. GewStR 1951 vom 25.o.1952 -BStBl. 1952 I S. 483 (491); GewStR 1958 vom 22.9.1959 Abschn. 13; Krekeler aaO, § 29 BewG S. 171

195) BFHU vom 2.2.1951 IV 25o/5o U - BStBl. 1951 III S. 65

196) aaO, Abschn. 13 Abs. 4 S. 491; GewStR 1955 Abschn. 13 Abs. 4; GewStR 1958, Abschn. 13 Abs. 4

197) BFHU vom 12.7.1955 I 113/53 U - BStBl. 1955 III S. 267; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 67 b S.126

198) Die Abgrenzung nach derartigen Maßstaben ist noch nicht alt. Die frühere Rechtspr. (eingehend dargestellt in der Entscheidung des BFH vom 2.2.1951 IV 25o/5o U - BStBl. 1951 III S. 65) sah u.U. einen Zukauf fremder Erzeugnisse bis zu 5o % als steuerunschadlich an, sofern die nichtgewerbliche Tätigkeit des Betriebsinhabers überwog. Mit dieser Rspr. hat der BFH aaO gebrochen mit der zutr. Begründung, daß sie zu wettbewerblich unbilligen Ergebnissen führe.

199) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 68 S. 128

b. Materielle Bestandteile der wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen Vermogens:

§ 29 BewG zählt als Teile einer wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen Vermögens beispielhaft Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen auf.

Zu den Gebäuden in diesem Sinne sind sowohl die Wirtschafts- wie die Wohngebaude zu rechnen, letztere jedoch dann nicht, wenn sie in völlig unangemessenem Verhältnis zur Größe des Betriebs stehen und hauptsachlich und überwiegend Repräsentationszwecken dienen[200], "wenn sie vollstandig aus dem Rahmen eines gewöhnlichen Gutshauses herausfallen"[201]. Dafür geben die Wertverhältnisse häufig Anhaltspunkte, wenn sie auch im übrigen nicht entscheidend sind[202]. Ausschlaggebend ist immer der Gesichtspunkt, daß die Einbeziehung des Wohnhauses in die wirtschaftliche Einheit aus der Überlegung erfolgt, daß das Wohnhaus den Mittelpunkt der Bewirtschaftung darstellt[203]. Der Umstand, daß ein Gutsgebäude in seinem Umfang über das normale Maß hinausgeht, kann für sich allein nicht dazu führen, den überschießenden Gebaudeteil aus dem landwirtschaftlichen Vermogen auszusondern; ein etwaiger Gebaudeüberbestand ist ggf. durch Zuschlag (§ 40 BewG) zu berücksichtigen. Häufig ist nach der Verkehrsanschauung auch die Lage des Wohnhauses für die Zurechnung zur landwirtschaftlichen Einheit von Bedeutung. Liegt das Wohngebäude inmitten der bewirtschafteten Flächen, wird es nur ausnahmsweise als selbstandige Einheit des Grundvermögens anzusehen sein, etwa wenn die landwirtschaftlichen Flächen verpachtet werden und dadurch ihre Verbindung zum Wohngebaude gelöst wird. Liegt es dagegen getrennt in einer Gemeinde mit stadtischem Charakter und unterscheidet sich nicht wesentlich von anderen Wohnhausern, wird die Verkehrsauffassung es in der Regel nicht mehr als zu landwirtschaftlichen Einheit gehörig rechnen[204].

---

200) Krekeler aaO, § 29 BewG Anm. II 2 a S. 176

201) RFHU vom 26.3.1936 III A 161/35 - RStBl. 1936 S. 676

202) RFHU vom 22.6.1933 III 69/33 - RStBl. 1933 S. 881

203) Schmidt-Degenhardt/Grub/Lindner aaO, Abschn. 69 b 2 S.131

204) RFHU vom 19.1.1934 III A 109/33 - RStBl. 1934 S. 249; U vom 21.1.1943 III 95/42 - RStBl. 1943 S. 275

Zu den stehenden Betriebsmitteln gehören alle lebenden und toten Betriebsmittel, insbesondere Ackergeräte und Vieh, im Zuge des zunehmenden Arbeitskräftemangels in der Landwirtschaft u.U. auch ein Personenkraftwagen, sofern er zu mehr als 50% dem landwirtschaftlichen Betriebe dient[205].

Zu den umlaufenden Betriebsmitteln zählen die zum Eigenbedarf und die zur Veräußerung bestimmten Erzeugnisse. Es ist jedoch nur der normale Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln zur landwirtschaftlichen Einheit zu rechnen, d.h. der zur Fortführung der Wirtschaft bis zum Beginn der nächsten Ernte notwendige, nicht dagegen der Überbestand, der gemäß § 29 Abs. 2 Satz 3 und § 67 Ziff. 7 BewG zum sonstigen Vermögen gehört. Was unter Beginn der Ernte zu verstehen ist, bestimmt § 4 BewDV[206].

In die landwirtschaftliche Einheit sind in der Regel auch die als Streuparzellen an Kleinpächter verpachteten Flächen einzubeziehen[207]. Die Dauerverpachtung ganzer Teile eines Betriebs begründet dagegen eine neue wirtschaftliche Einheit, wenn die Bewirtschaftung in Zukunft von einem selbständigen Mittelpunkt aus erfolgt[208].

Schwierigkeiten bereitet unter Umständen die Frage, wann Nebenbetriebe und Sonderkulturen i.S. des § 29 BewG anzunehmen sind. § 29 Abs. 5 BewG bestimmt: "Als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist." Es sind zwei Arten von Nebenbetrieben zu unterscheiden:
a) die Verarbeitungsbetriebe, b) die Substanzbetriebe[209].
Zu den ersteren gehören die Betriebe, die einem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb angeschlossen sind und dessen Erzeugnisse verarbeiten und veräußern wie Molkereien, Käsereien,

---

205) vgl. FG Hannover U vom 21.6.1956 III (V) 86/55 - EFG 1957 S. 2

206) Die Begrenzung "bis zum Beginn der nächsten Ernte" wird in der Begr. zu § 29 EntwBewG als zu eng angesehen und deshalb durch § 29 Abs. 5 S. 3 EntwBewG wie folgt ersetzt: "Als normaler Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln gilt ein solcher, der zu gesicherten Fortführung des Betriebs erforderlich ist."

207) RFHU vom 19.1.1934 III A 121/32 - RStBl. 1934 S. 344

208) RFHU vom 7.9.1928 VI A 1093/28 - RStBl. 1929 S. 169

209) Krekeler aaO, S. 185; VerwaltungsAO betr. GewStR 1951 vom 25.6.1952 - BStBl. 1952 I S. 403 (491) Nr. 13; GewStR 1956 vom 22.9.1959 Nr. 13

Stärke- und Krautfabriken, Kartoffel-, Getreide- und Obstkulturen, Mühlenbetriebe etc. Ihre Abgrenzung zu den gewerblichen Betrieben ist häufig schwierig, nämlich dann, wenn nicht ausschließlich Erzeugnisse des landwirtschaftlichen Hauptbetriebs verwandt werden, sondern daneben steuerschädliche Zukäufe von fremden Erzeugnissen getätigt werden. Es müssen hier die gleichen Maßstabe entscheidend sein wie für die Abgrenzung der landwirtschaftlichen Betriebe von den Gewerbebetrieben[210]. Substanzbetriebe verwerten die Substanz des Bodens, so Sand-, Lehm- und Tongruben, Ziegeleien, Stein- und Kalkbrüche etc. Da die verarbeitete Substanz nicht typisch landwirtschaftlicher Art ist, besteht grundsätzlich auch keine Verbindung zum landwirtschaftlichen Betrieb. Substanzbetriebe sind deshalb nur ausnahmsweise einer wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen Vermögens zuzurechnen[211]. In der Regel bilden sie einen selbständigen gewerblichen Betrieb. Als Teile einer landwirtschaftlichen Einheit sind sie nur dann anzusehen, wenn zwischen dem landwirtschaftlichen Betrieb und dem Nebenbetrieb eine besondere wechselseitige Abhängigkeit besteht und der Substanzbetrieb gegenüber der Landwirtschaft nur eine untergeordnete Rolle spielt. Diese Abhängigkeit wird regelmäßig nur bei kleineren Substanzbetrieben gegeben sein, die ohne industrielle Anlagen und Betriebsmittel geführt werden. Für die Frage der steuerlichen Behandlung eines Substanzbetriebes kann wiederum Nr. 13 Abs. 4 der Richtlinien für die Gewerbesteuer herangezogen werden, wobei anstelle des Zukaufs fremder Erzeugnisse der Verkauf der Substanz an Fremde tritt.

Sonderkulturen i.S. des § 29 BewG sind z.B. Hopfen-, Spargel-, Tabakkulturen etc., die auf Teilflächen dauernd gehalten werden[212].

---

210) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 7o a S. 175; im Gegensatz zur Frage der Abgrenzung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben einerseits und Gewerbebetrieben andererseits hat der RFH (U.vom 23.6. 1932 III A 795/31 - RStBl. 1932 S. 784; U vom 27.2.1941 III 1o/41 - RStBl. 1941 S. 423) in der Frage der Behandlung von Nebenbetrieben im Ergebnis die gleiche Ansicht vertreten; s.auch Abschn. 13 Abs. 5 GewStR 1955/1958

211) Krekeler aaO, S. 187; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 7o a 2 S. 137

212) Krekeler aaO, S. 179; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 69 b 4 S. 133

c. In die wirtschaftliche Einheit einzubeziehende Rechte:

Neben den bisher behandelten materiellen Bestandteilen einer landwirtschaftlichen Einheit sind noch das Erbpachtrecht und die sonstigen grundstücksgleichen Recht des § 29 Abs. 4 BewG zu erwähnen. Hierher gehören außer dem Erbpachtrecht das Büdnerrecht und das Häuslerrecht. Die Vorschrift des § 29 Abs. 4 BewG hat in der Praxis keine große Bedeutung mehr, zumal die Rechtsprechung für den Hauptfall, den der Erbpacht, schon seit längerer Zeit dazu übergegangen ist, den Erbpächter als wirtschaftlichen Eigentümer des mit der Berechtigung belasteten Grund und Bodens anzusehen[212a].

d. Die Behandlung von Schulden und Lasten:

Nicht zur wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen Vermögens gehören außer dem bereits erwähnten Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln: Zahlungsmittel, Geldforderungen und Wertpapiere sowie Geldschulden (§ 29 Abs. 2 Satz 1 und 2 BewG), auch wenn sie dem Betriebe im Einzelfall dienen oder irgendwie mit ihm zusammenhängen. Die Begründung für diese Ausnahme ist in dem neutralen Charakter dieser Wirtschaftsgüter zu suchen: Die Grundsteuer soll vom wirklichen Grundstückswert, nicht vom Vermögen des Steuerpflichtigen erhoben werden[213]. Schulden und Lasten sind daher grundsätzlich erst bei der Ermittlung des Gesamtvermögens abzugsfähig (§ 74 Abs. 1 Ziff. 1 BewG). Nicht zu den Schulden i.S. des § 29 Abs. 2 Satz 2 BewG gehören jedoch die Lasten, die den objektiven Ertragswert des landwirtschaftlichen Betriebs mindern, weil sie ihm ohne zeitliche Dauer anhaften, da sie durch die Natur des Betriebs bestimmt sind und insofern in einer inneren wirtschaftlichen Beziehung zu ihm stehen[214], so z.B. die Grundsteuer.

e. Ausnahmen vom Grundsatz der einheitlichen Zweckbindung und des einheitlichen Eigentums:

Der Grundsatz des § 29 Abs. 1 BewG, wonach nur solche

212a) vgl. Gürsching-Stenger aaO, § 29 BewG Anm. 13

213) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 69 b S.133

214) vgl. RFHU vom 11.2.1937 III A 199/36 - RStBl. 1937 S. 532; U vom 22.4.1937 III A 17/37 - RStBl. 1937 S. 634; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 69 b 5 S. 134

wirtschaftsgüter in die wirtschaftliche Einheit des landwirtschaftlichen Vermogens einzubeziehen sind, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen, ist vom Gesetz nicht ausnahmslos durchgeführt worden. Gemäß § 3o Abs. 1 BewG gehören zu dem landwirtschaftlichen Betrieb auch solche Grundstücksflächen, die nicht landwirtschaftlich genutzt werden, sofern der landwirtschaftliche Hauptzweck dadurch nicht wesentlich beeinflußt wird. Die Vorschrift will verhindern, daß gegebene Einheiten ohne zwingenden Grund zerlegt werden. § 3o Abs. 1 BewG schränkt diese für den Steuerpflichtigen günstige Vorschrift aber in zwei Richtungen ein: Ihre Anwendung entfallt einmal für solche Flächen, die als selbständige Betriebe oder Teile davon anzusehen sind (§ 3o Abs. 1 Satz 2 BewG), und sie ist ferner auf Grundstücksflachen eingeschränkt. Auf die übrigen Wirtschaftsgüter des landwirtschaftlichen Vermogens, insbesondere auf Gebäude, findet sie keine Anwendung[215]. Über diese Bestimmung kann danach z.B. bei einem großen Betrieb die einem Rennstall dienende Flache, nicht dagegen der Rennstall selbst in den landwirtschaftlichen Betrieb einbezogen werden. Der EntwBewG sieht dagegen in § 3o Abs. 1 BewG auch die Einbeziehung anderer Wirtschaftsguter vor. Die Frage, wann eine Beeinträchtigung des landwirtschaftlichen Hauptzwecks vorliegt, kann nur von Fall zu Fall entschieden werden. Da es sich um die Frage der Einbeziehung von Wirtschaftsgütern in eine wirtschaftliche Einheit handelt, müssen die Grundsätze des § 2 Abs. 1 BewG beachtet werden. Entscheidend ist danach wiederum der objektive Maßstab.

§ 3o Abs. 2 BewG enthalt für Betriebsmittel und Gebäude eine Ausnahme von dem Grundsatz des § 2 Abs. 2 BewG. Sie sind auch dann in die wirtschaftliche Einheit einzubeziehen, wenn sie nicht dem Eigentümer des landwirtschaftlichen Betriebs gehören. Das gilt jedoch nicht für Grund und Boden, z.B. zugepachtete Flachen[216]. § 3o Abs. 2 BewG bedeutet eine Ausdehnung zugunsten wirtschaftlicher Gesichtspunkte. Dagegen stellt die Bestimmung keine dem § 11 StAnpG ähnliche Zurechnungsnorm dar; denn der Zweck erschöpft sich darin, die Er-

---

215) vgl. Kassuhlke, Die Abgrenzung des landwirtschaftlichen Betriebs nach § 3o BewG, StW 1958 S. 112

216) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 69 a 2 S. 129

fassung des wirklichen Wertes landwirtschaftlich genutzter Wirtschaftsgüter zu vervollkommnen. Die auf die fremden Wirtschaftsgüter entfallenden Steuern werden gem. § 3o Abs. 2 Satz 3 BewG nicht vom Betriebsinhaber, sondern vom Eigentümer getragen[217].

Nach § 3o Abs. 3 BewG kann in den landwirtschaftlichen Betrieb auch ein Anteil des Eigentumers an anderen Flächen einbezogen werden, die nicht in seinem ausschließlichen Eigentum stehen, sofern eine einheitliche Bewirtschaftung erfolgt. Während § 3o Abs. 1 von "Grundstücksflachen" spricht, heißt es in Abs. 3 einfach "Flächen". Das wirft die Frage auf, ob ein sachlicher Unterschied in der Art besteht, daß Abs. 3 umfassender sein will und auser Grundstücksflächen auch Gebäude und sonstige Wirtschaftsguter meint. Abs. 3 enthält eine einem praktischen Bedürfnis entspringende Zweckmäßigkeitserwagung[218]: Einheitlich bewirtschaftete Wirtschaftsguter sollen einheitlich bewertet werden. Diese Erwägungen greifen aber nicht nur fur landwirtschaftliche Grundstucksflächen, sondern für alle landwirtschaftlichen Wirtschaftsgüter Platz. Abs. 3 ist deshalb weit auszulegen: Als Flächen in diesem Sinne sind auch andere Wirtschaftsgüter anzusehen[219].

2. Die wirtschaftliche Einheit des forstwirtschaftlichen Vermogens:

Forstwirtschaft ist die planmäßige, auf den Anbau und die Gewinnung von Holz gerichtete Tatigkeit. Zur wirtschaftlichen Einheit des forstwirtschaftlichen Vermögens gehören alle Wirtschaftsguter, die diesem Zweck dienen. Für die Auslegung und Abgrenzung verweist § 45 BewG auf die Vorschriften über das landwirtschaftliche Vermögen, insbesondere auf die §§ 29 und 3o BewG. Die hierzu gemachten Ausführungen gelten für das forstwirtschaftliche Vermögens entsprechend. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat jedoch in einem Punkte einen wesentlichen Unterschied betont: Während das

217) nach § 3o Abs. 3 EntwBewG ist der Einheitswert nur dann auf die einzelnen Beteiligten nach § 216 Abs. 1 Ziff. 2 Satz 2 AO aufzuteilen, wenn der Anteil eines Beteiligten im Einzelfall mehr als 1ooo.- DM beträgt

218) Dziegalowski-Thümen aaO, § 3o RBewG Anm. 4 S. 192

219) so Krekeler aaO, S. 192; Gürsching-Stenger aaO, § 3o BewG, Anm. III; a.A. ohne nähere Begründung: Dziegalowski-Thümen aaO, S. 198

wohnhaus des Betriebsinhabers eines landwirtschaftlichen Betriebs oder seines Vertreters regelmäßig als Mittelpunkt der landwirtschaftlichen Tätigkeit in die wirtschaftliche Einheit des landwirtschaftlichen Vermogens einbezogen wird, sind bei "Forsthäusern" strengere Anforderungen zu stellen. Sie sind erst dann als Teil einer forstwirtschaftlichen Einheit anzusehen, wenn sie der Unterkunft eines Försters oder sonstigen Forstbeamten dienen, dessen der Forstbetrieb im Interesse ordnungsgemäßer Verwaltung bedarf. Das ist nach einer im Jahre 1934 vertretenen Ansicht des Bewertungsbeirats, auf die der Reichsfinanzhof in einer Entscheidung vom 26.7.1934[220] verweist, erst dann der Fall, wenn der Forstbetrieb 2000 - 6000 ha - je nach dem Einschlag - beträgt. In einer Entscheidung vom 10.7.1941[221] betont der Reichsfinanzhof nochmals, daß die Einbeziehung von Forstgebäuden in die forstwirtschaftliche Einheit nur dann zulässig sei, wenn von dem Gebäude aus eine betriebseigene Forstbewirtschaftung stattfinde. Das sei nicht der Fall, wenn gegenüber der betriebswirtschaftlichen Tätigkeit staatshoheitliche Aufgaben (Staatsaufsicht) überwiegend seien. Die unterschiedliche Behandlung rechtfertigt sich aus der Tatsache, daß selbst ein landwirtschaftlicher Kleinbetrieb regelmäßig eine intensive Bearbeitung und Bebauung erfordert, deren Zwecken sowohl Wirtschafts- wie Wohngebäude des Inhabers dienen. Bei forstwirtschaftlichen Betrieben ist das häufig nicht der Fall, da der Forstbestand infolge langsameren Wachstums nur bei großem Umfang ein Gebäude benötigt, von dem aus eine ständige Aufsicht und Verwaltung ausgeführt werden kann. Abweichungen von der Behandlung des landwirtschaftlichen Vermogens ergeben sich im übrigen hinsichtlich des Überbestandes an umlaufenden Betriebsmitteln (§ 45 Abs. 2 Satz 2 BewG), der bei eingeschlagenem Holz nur insoweit anzunehmen ist, als dieser den betriebsplanmässigen jährlichen Einschlag übersteigt.

3. Die wirtschaftliche Einheit des Weinbauvermogens:

Als Weinbau sind der Anbau der Weinrebe, die Kelterung

---

220) III A 226/34 - RStBl. 1934 S. 1358 Nr. 1114
221) III 15/40 - RStBl. 1941 S. 725

der Trauben und der Ausbau, d.h. die Herrichtung des Weins zum Verkauf, zu verstehen. Zur wirtschaftlichen Einheit des Weinbauvermögens gehören daher die Wirtschaftsgüter, die diesem Zweck dienen. § 47 Abs. 2 BewG verweist hinsichtlich der Abgrenzung ebenso wie § 45 Abs. 2 BewG auf die entsprechenden Bestimmungen über das landwirtschaftliche Vermögen, so daß die dort[222] gemachten Ausführungen für das Weinbauvermögen sinngemäß gelten. Eine Ausnahme normiert § 47 Abs.3 BewG. Während beim landwirtschaftlichen Vermögen nur der Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln zur wirtschaftlichen Einheit gehört, der der Fortführung des Betriebs bis zur nächsten Ernte dient, zählen zur wirtschaftlichen Einheit des Weinbauvermögens auch die Weinvorräte, die aus der letzten Ernte stammen. Für Qualitätsweine gelten gemäß § 24 BewDV noch größere Zeiträume. Es gehören danach alle Weinvorräte als umlaufende Betriebsmittel zur wirtschaftlichen Einheit des Weinbauvermögens, die sich bei "gemeinüblicher Bewirtschaftung" noch im Ausbau befinden. Das erklärt sich daraus, daß die geernteten Trauben im Gegensatz zu den Produkten der Landwirtschaft erst längerer Behandlung bedürfen, um verkaufsfertig zu werden[223]. Der Ausbau von Qualitätsweinen im Sinne von § 24 BewDV ist nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.8.1956[224] mit der Füllung auf Flaschen noch nicht beendet, da sich der Reifeprozeß in der Flasche fortsetze.

4. Die wirtschaftliche Einheit des gärtnerischen Vermögens:

Gärtnerisches Vermögen ist solches, das dem Betriebe von Gemüsebau, Blumen- und Obstbau, Anbau von Baumschulerzeugnissen und dergleichen dient, sofern der Betrieb "des Erwerbes wegen" geführt wird (§ 26 Abs. 1 BewDV). Dazu gehört neben der Erzeugung zur gewerblichen Verwertung auch die zum Eigenverbrauch[225]. Daher zählen auch Kleingartenbetriebe (Schrebergarten) in der Regel zur wirtschaftlichen Ein-

222) s. S. 55 ff der Abhandlung

223) BFHU vom 10.8.1956 III 47/56 U - BStBl. 1956 III S. 276

224) aaO; nach anderer Ansicht gilt das nur für die Ausnahmefälle, in denen Qualitätsweine vorzeitig, d.h. vor ihrer Flaschenreife, abgefüllt worden sind, vgl. Gürsching-Stenger, § 47 BewG, Anm. 1

225) BFHU vom 10.2.1956 - BStBl. 1956 III S. 78

heit des gärtnerischen Vermognes[226]. Unerheblich ist, ob die Erzeugnisse im Freiland oder unter Glas oder anderen Einrichtungen zur Beeinflussung der natürlichen Ertragsbedingungen gewonnen werden (§ 26 Abs. 2 BewDV). Die Grenze zu den Gewerbebetrieben ist häufig schwierig zu ziehen: Ein gärtnerischer Betrieb liegt dann nicht vor, wenn die gärtnerischen Produkte nicht selbst gezogen, sondern zum Weiterverkauf angeschafft werden, auch wenn sie im Betriebe einer Be- oder Verarbeitung unterzogen werden. Die sogenannten Handelsgartnereien sind danach Gewerbebetriebe[227]. Im einzelnen muß hier wieder die Höhe des steuerschädlichen Zukaufs entscheidend sein, wofür die GewStR 1951 (GewStR 1958) heranzuziehen sind[228].

Ebenso schwierig ist die Abgrenzung des gärtnerischen vom landwirtschaftlichen Betrieb. Als wichtiger Hinweis auf das Vorliegen eines gärtnerischen Betriebs können Einrichtungen angesehen werden, die eine intensivere Bodenbewirtschaftung ermöglichen wie Gewächshäuser, Frühbeete, Bewässerungsanlagen etc., sowie die Verwendung von teilweise fachlich geschultem Personal[229]. Für die Abgrenzung der gärtnerischen Wirtschaft gegenüber der Landwirtschaft ist weiterhin kennzeichnend, wenn vorwiegend die im § 26 BewDV genannten Pflanzen erzeugt und kultiviert werden.

Umfang und Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit richten sich im übrigen wiederum nach den Grundsätzen, die für das landwirtschaftliche Vermögen gelten (§ 48 Abs. 2 BewG).

5. Die wirtschaftliche Einheit des übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens:

Zur letzten Gruppe des land- und forstwirtschaftlichen Vermogens gehören die Betriebe, die keinen land- und forstwirtschaftlichen Charakter im eigentlichen Sinne besitzen, weil das Vorhandensein von Grund und Boden nicht erforderlich ist. Dazu zählt das Vermögen, das der Fischzucht, der

226) RFHU vom 7.12.1939 III 147/39 - RStBl. 1940 S. 9
227) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 76 a S.153
228) BFHU vom 12.7.1955 I 113/53 U - BStBl. 1955 III S. 267
229) BFHU vom 19.9.1952 III 224/51 U - BStBl. 1952 III S. 284

Teichwirtschaft, der Binnenfischerei, der Wanderschäferei oder der Bienenzucht gewidmet ist. Die Binnenfischerei, die Fischzucht und die Teichwirtschaft gehören als Ausnutzung des wasserbedeckten Festlandes zur Landwirtschaft. Dagegen gelten Hochsee- und Küstenfischerei als gewerbliche Betriebe[23o].

Die Wirtschaftsgüter einer jeden dieser Vermogensunterereinheiten bilden eine wirtschaftliche Einheit für sich.

Für die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheiten des übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermogens gelten die Grundsätze über das landwirtschaftliche Vermögen mit den in § 31 BewDV bestimmten Ausnahmen. Danach finden die Vorschriften der § 29 Abs. 1 und 3 und 4 und des § 3o BewG keine Anwendung. Das bedeutet insbesondere, daß das Wohnhaus des Betriebsinhabers ebensowenig zur wirtschaftlichen Einheit gehören kann wie Flächen anderer Vermogensunterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Sinne des § 3o Abs. 1 BewG.

II. Diewirtschaftliche Einheit des Grundvermögens:

1. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermogens:

Das Gesetz bestimmt das Grundvermögen negativ als den Grundbesitz, der nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehort und nicht Betriebsgrundstück im Sinne des § 37 BewG ist (§ 51 Abs. 1 und 4 BewG). Der Begriff "Grundbesitz" ist somit Oberbegriff, der sowohl das land- und forstwirtschaftliche Vermogen wie das Grundvermögen und auch die Betriebsgrundstücke umfaßt. In diesem Sinne wird er auch in § 3 Abs. 2 SHG behandelt. In § 21 a EntwBewG ist eine entsprechende Erlauterung des Begriffs vorgesehen. Grundvermögen ist derjenige Grundbesitz, der in §§ 5o ff BewG geregelt ist. Daneben verwendet das Gesetz den Ausdruck "Grundstück" und versteht darunter die selbständige wirtschaftliche Einheit (Bewertungseinheit) des Grundvermogens (§ 5o Abs. 1 Satz 3 BewG). Der Begriff Grundstück ist auch dem burgerlichen Recht bekannt. Er bedeutet dort einen Teil der Erdoberfläche, für den ein besonderes Grund-

---

23o) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 77 a S.155

buchblatt angelegt ist. Der steuerliche Begriff hat eine andere, teils engere, teils weitere Bedeutung. Einmal fallen die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen und die Betriebsgrundstücke nicht darunter, auf der anderen Seite können mehrere "zivilrechtliche" Grundstücke zu einer wirtschaftlichen Einheit, d.h. zu einem steuerrechtlichen Grundstück zusammengefaßt werden. Ferner werden auch das Erbbaurecht und sonstige grundstücksgleiche Rechte als Grundstücke im Sinne des Grundvermögens bezeichnet (§ 5o Abs. 2 BewG). Damit ist aber nicht gesagt, daß diese Rechte auch immer Grundvermögen sind. Sie konnen je nach dem Zweck, dem sie dienen, auch zum land- und forstwirtschaftlichen oder zum Betriebsvermögen gehören.

2. Bebaute und unbebaute Grundstücke als selbständige wirtschaftliche Einheiten des Grundvermogens:

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens unterscheidet das Gesetz zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken, die jeweils verschieden bewertet werden (§§ 52 und 53 BewG).

a. Die bebauten Grundstücke:

Bebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen ein Grundstück errichtet ist. Ein Grundstück gilt solange als unbebaut, bis die aufstehendenGebäude bezugsfertig sind (§ 33 a BewDV). Es ist ferner als unbebaut anzusehen, wenn die Zweckbestimmung der aufstehenden Gebäude gegenüber der Zweckbestimmung des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung ist (§ 45 BewDV). In diesem Fall wird nur der Grund und Boden bewertet, die Abgrenzung ist daher wichtig. Zur Frage, wann ein Gebaude in diesem Sinne vorliegt, hat sich die Rechtsprechung häufig geaußert. Der Bundesfinanzhof[231] definiert in Anlehnung an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[232], jedoch ohne dies ausdrücklich zu oetonen: "Ein Gebäude ist ein Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Personen, Tieren oder sonstigen Sachen Schutz

231) BFHU vom 9.4.1952 II 25o/51 U - BStBl. 1952 III S. 137

232) s.u.a. RFHU vom 23.5.1939 III 153/38 - RStBl. 1939 S. 862; U vom 7.12.1939 III 6o/38 - RStBl. 194o S. 32o; insbesondere U vom 16.1o.1941 III 143/41 - RStBl. 1942 S. 62; vgl. auch RdF-Erlaß vom 4.5.194o S. 3231 A - 19o III - RStBl. 194o S. 497, 498

gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Grund und Boden fest verbunden und auch von einiger Beständigkeit ist." Als eine verbindliche Formel ist diese Definition jedoch nicht anzusehen[233]. Daneben ist vielmehr in jedem Fall die Verkehrsanschauung zu beachten[234]. Diese Auffassung betonte besonders der Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 4.5.1940[235] betreffend die Bewertung der Fabrikgrundstücke und Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen. Danach sind Anlagen, die grundsätzlich den Anforderungen, die die Rechtsprechung an den Begriff des Gebäudes stellt, entsprechen, dann nicht als Gebäude anzusehen, wenn sie lediglich als Umkleidungen von Betriebsvorrichtungen diesen Schutz gewähren[236]. Auch das von Graff[237] gefundene zusätzliche Abgrenzungsmermal "statische Standfestigkeit des Gebäudes in sich selbst" muß unter dem Gesichtspunkt der Verkehrsanschauung gesehen werden. Das Gebäude braucht nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht zum dauernden Aufenthalt von Menschen bestimmt zu sein. Es genügt vielmehr u.U. ein vorübergehender, so daß z.B. das Tankwärterhaus einer Tankstelle als Gebäude anzusehen ist[238].

Als bebaut gilt nicht nur die bebaute Fläche als solche, sondern alles, was zu ihr in derartigem wirtschaftlichem Zusammenhang steht, daß es nach allgemeinen Grundsatzen zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen ist[239]. Das gilt insbesondere für Hausgärten, Garagen, für den zu einem Gut oder Schloß gehorenden Park und dergleichen. Han-

---

233) Flume, Die Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen im Steuerrecht, B 1955 S. 1099

234) BFH unveröffentlichte Entscheidung II 18/54 vom 20.10 1954, zit. bei Flume aaO S. 1099; Flume aaO, S. 1099; Maedel, Betriebsvorrichtungen, DStZ 1941 S. 227

235) RStBl. 1940 S. 498. In diesem Erlaß wurde die Abgrenzung vom Begriff des Gebäudes her vorgenommen im Gegensatz zu den Erlassen vom 17.6.1935 und 14.12.1935 (RStBl. 1935 S. 849 ff und 1544 ff), die von den Betriebsvorrichtungen ausgingen.

236) Flume aaO S. 1100

237) Graff, Zur Abgrenzung der Gebäude von den Betriebsvorrichtungen, B 1957 S. 698

238) BFHU vom 30.11.1955 II 41/55 U - BStBl. III S. 21

239) Krekeler aaO, I 52 S. 295

delt es sich dagegen um größere angrenzende Flächen, die als Bauland anzusprechen sind, so sind diese als selbständige wirtschaftliche Einheiten des unbebauten Grundvermogens zu behandeln. Hier wie bei allen die Abgrenzung wirtschaftlicher Einheiten betreffenden Fragen ist der objektiven Verkehrsanschauung großes Gewicht beizumessen. Daneben konnen aber auch subjektive Merkmale maßgebend sein, so vor allem die Zweckbestimmung, die vom Willen des Eigentümers abhängt. Nur dann, wenn der Wille des Eigentümers mit der Verkehrsauffassung nicht vereinbar ist, ist letztere als objektiver Maßstab ausschlaggebend.

Als bebaute Grundstücke werden auf Grund der Ausnahmeregelung des Fortschreibungsgesetzes[24o] in Verbindung mit dem Erlaß des Direktors der Verwaltung der Finanzen des Vereinigten Wirtschaftsgebietes vom 5.9.1949[241] auch die Grundstücke behandelt, deren Gebäude durch Kriegseinwirkungen zerstört worden sind. Sie sind der Grundstückshauptgruppe zuzurechnen, zu der sie vor der Zerstörung gehörten. Dagegen sollen gemäß § 51 a Abs. 4 EntwBewG Grundstücke, auf denen sämtliche Gebäude zerstort sind. als unbebaut gelten. Als zerstort sollen Gebäude angesehen werden, "wenn auf die Dauer benutzbarer Raum nicht vorhanden ist."

b. Unbebaute Grundstücke:

Als wirtschaftliche Einheiten unbebauter Grundstücke kommen Bauland, Industrieland etc. in Betracht, sofern diese Grundstücke nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören oder Betriebsgrundstücke sind. Eine Ausnahme bestimmt § 51 Abs. 2 BewG. Danach ist auch der Grundbesitz als wirtschaftliche Einheit des Grundvermogens zu behandeln, der zur Zeit noch landwirtschaftlichen Zwecken dient. Voraussetzung ist jedoch, daß er nach seiner Lage und unter Berücksichtigung der bestehenden Verwertungsmoglichkeiten in absehbarer Zeit voraussichtlich anderen als

---

24o) Ges. betr. Fortschreibungen und Nachfeststellungen von Einheitswerten des Grundbesitzes auf den 21.7. 1948 vom 1o.3.1949 (WiGBl. S. 25)

241) Erlaß des Direktors der Finanzen des Vereinigten Wirtschaftsgebietes auf Grund des § 8 des Ges. Betr. Fortschreibungen und Nachfeststellungen ..... vom 5.9. 1949, abgedruckt bei Krekeler aaO, S. 637 ff

land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen wird. Das gleiche gilt gemäß § 51 Abs. 3 BewG für die Grundstücksflächen, die zu einem Erbhof gehorten, wenn im Feststellungszeitpunkt mit Sicherheit anzunehmen war, daß sie spätestens nach zwei Jahren anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen würden. Nach Aufhebung des Reichserbhofgesetzes durch das Kontrollratsgesetz Nr. 45 hat diese Vorschrift keine unmittelbare Bedeutung mehr. Der EntwBewG sieht jedoch eine entsprechende Regelung für Höfe nach den höferechtlichen Bestimmungen vor[242]. Zu beachten ist, daß die Moglichkeit baldiger Bebauung im Falle des § 51 Abs. 2 BewG nicht ausreicht, sondern daß die Wahrscheinlichkeit der Bebauung hinzukommen muß[243]. Das ergibt sich daraus, daß die Umwandlung in "absehbarer Zeit" geschehen muß. Welcher Zeitraum unter diesem unbestimmten Zeitbegriff zu verstehen ist, wird nicht erläutert. Man wird darunter einen Hauptfeststellungszeitraum, der in § 21 BewG mit einer Dauer von sechs Jahren vorgesehen ist, annehmen müssen[244]. Wenn sich die Eigenschaft der betreffenden Fläche als Bauland oder dergleichen eindeutig ergibt, kommt es auf die Absicht des Eigentümers, das Grundstück weiterhin landwirtschaftlich zu nutzen, nicht an[245].

3. Der Umfang der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens:

Das Grundvermögen und entsprechend das Grundstück als wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens umfassen den nicht land- und forstwirtschaftlich oder gewerblich genutzten Grund und Boden samt Bestandteilen (insbesondere Gebäuden) und Zubehör. Die Begriffe "Bestandteile" und "Zubehör" sind dem bürgerlichen Recht entnommen und bedeuten im Steuerrecht im wesentlichen das gleiche wie dort. Bestandteile einer Sache sind danach alle korperlichen Gegenstände, die von Natur aus eine Einheit bilden oder durch eine gegenseitige, nicht nur vorübergehende Verbindung ihre Selbständig-

242) vgl. § 51 Abs. 2 EntwBewG
243) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 79 a S.156
244) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO
245) RFHU vom 21.1.1943 III 27/42 - RStBl. 1943 S. 2o3

keit verloren haben, so daß sie während der Dauer der Verbindung als einheitliches Ganzes erscheinen[246]. Für die Zugehörigkeit der Bestandteile zum Grundvermögen ist nicht entscheidend, ob sie wesentlich im Sinne des § 93 BGB sind, d.h. ob durch die Trennung der eine oder andere zerstört oder in seinem Wesen verändert wird. Wesentliche Bestandteile stehen in einer engeren Verbindung zueinander als Bestandteile im Sinne des § 5o BewG[247]. Bestandteile des Grund und Bodens sind neben den beispielhaft aufgeführten Gebäuden alle in diese eingefügten Sachen, sowie alle mit dem Grund und Boden verbundenen Sachen; ausgenommen sind die Betriebsvorrichtungen (§ 5o Abs. 1 Satz 2 BewG).

4. Das Erbbaurecht und die sonstigen grundstücksgleichen Rechte als wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens:

Zu den selbständigen wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens gehören gemäß § 5o Abs. 2 BewG auch das Erbbaurecht und sonstige grundstücksgleiche Rechte, d.h. Rechte, die den Grundstücken gleichstehen und den Vorschriften des bürgerlichen Rechts unterstehen, jedoch nur, soweit sie nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder als Gewerbeberechtigungen zum gewerblichen Betriebsvermögen zu zählen sind. Zu dem früher praktisch einzigen Fall des Erbbaurechts sind durch das Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (Wohnungseigentumsgesetz) vom 15.3. 1951[248] das Wohnungseigentum und das Teileigentum getreten[249]. Beide sind gemäß §§ 1, 61 WohnEigG als selbständige Grundstücke im Sinne des Bewertungsgesetzes anzusehen. Unter Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung zu verstehen in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 2 WohnEigG). Teileigentum bedeutet das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaft-

246) RG U vom 19.4.1906 - Bd. 63 S. 171 (173); Lehmann, Allgem. Teil des Bürgerlichen Gesetzbuchs, S. 5o II, 3 u. S. 351; Enneccerus-Nipperdey aaO, § 125 Anm. I 2 S. 517

247) RG aaO S. 173

248) BGBl. 1951 I S. 175, ber. S. 2o9 ff

249) vgl. § 5o EntwBewG, der dies ausdrücklich erwähnt

lichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 3 WohnEigG). Zum gemeinschaftlichen Eigentum gehören das Grundstück sowie Teile, Anlagen und Einrichtung des Gebäudes, die nicht im Sondereigentum oder im Eigentum eines Dritten stehen. Neben dem Wohnungseigentum und dem Teileigentum können gemäß § 3o WohnEigG auch ein Wohnungserbbaurecht bzw. Teilerbbaurecht begründet werden. Beide gelten gleichfalls als selbständige Grundstücke im Sinne des Bewertungsgesetzes. Dagegen stellt das Dauerwohnrecht im Sinne des Teils II des Wohnungseigentumsgesetzes ein selbständiges Grundstück nur in den seltenen Fällen dar, in denen dem Berechtigten nach den vertraglichen Abmachungen eine derartig starke Sachherrschaft zusteht, daß er wie ein Eigentümer, d.h. als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden kann[25o].

Hinsichtlich des Erbbaurechts besteht die Streitfrage, ob das Erbbaurecht und der belastete Grund und Boden eine oder zwei wirtschaftliche Einheiten darstellen. Der Wortlaut der §§ 2 und 5o Abs. 2 BewG sprechen für zwei selbständige Grundstücke mit verschiedenen Eigentümern. Zu anderer Auffassung gelangt man, wenn man das Erbbaurecht als wirtschaftliches Eigentum betrachtet. Diese bis zum Erlaß des Bewertungsgesetzes in der Fassung vom 16.1o.1934 abgelehnte Anschauung[251] hat sich nach 1934 durchgesetzt. Bahnbrechend war der RdF-Erlaß vom 5.8.1935[252], der nach Erläuterung der früheren Rechtslage und Rechtsprechung betonte, daß nach den neuen Vorschriften "eine wirtschaftliche Einheit zu unterstellen ist, die sowohl Grund und Boden wie Gebäude umfaßt und ein- und derselben Person gehört." Für den Fall, daß das Erbbaurecht weniger als 5o Jahre beträgt, sah der RdF-Erlaß allerdings weiterhin den aufgeteilten Gesamtwert als zwei verschiedene Einheitswerte an. Dagegen nahm der Reichsfinanzhof[253] in späteren Entscheidungen auch in diesem Falle einheitliches wirtschaftliches Eigentum an, das sich während der Dauer des Erbbaurechts

---

25o) vgl. BFHU vom 23.4.1953 IV 494/52 U BStBl. 1953 III S. 171

251) RFHU vom 15.12.1932 III A 21o/31 - RStBl. 1933 S. 128 ff; Seweloh, Zum Vermögensteuerrecht, StuW 1932 Sp. 688; Haider-Engel, Reichsbewertungsges. und Bodenschätzungsges., § 5o Anm. 4

252) RStBl. 1935 S. 1o77

253) z.B. RFHU vom 25.2.1943 - RStBl. 1943 S. 285

anteilmäßig auf die Beteiligten verteilt. Wertverschiebungen durch Zeitablauf sind danach durch Zurechnungs-, nicht durch Wertfortschreibungen zu berücksichtigen. Dieser Standpunkt hat weitgehend Billigung gefunden[254]. Der EntwBewG sieht in § 53 h Abs. 1 eine entsprechende klare, gesetzliche Regelung vor.

5. Gebäude auf fremdem Grund und Boden als selbständige Einheiten des Grundvermögens:

Als selbständige Grundstücke gelten auch Gebäude, die auf fremdem Grund und Boden errichtet sind, selbst wenn sie dessen wesentliche Bestandteile sind (§ 50 Abs. 3 BewG). Es liegen in diesem Falle im Gegensatz zum Erbbaurecht zwei wirtschaftliche Einheiten vor[255]: einmal der Grund und Boden und dann das Gebäude, das auf ihm steht. Beide stellen je ein selbständiges Grundstück dar, für das ein besonderer Einheitswert festzustellen ist.

III. Die wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens:

1. Der Begriff des gewerblichen Betriebs als wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens:

Dem Grundstück als wirtschaftlicher Einheit des Grundvermögens entspricht der gewerbliche Betrieb als wirtschaftliche Einheit des gewerblichen Betriebsvermögens. Unter einem gewerblichen Betrieb ist nach Abschn. 5 Abs. 1 VStR 1953[256]

> "eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt"

zu verstehen,

> "wenn die Betätigung weder als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist."

Die Gewinnabsicht (das Streben nach Gewinn) braucht nicht

---

254) vgl. Schiffbauer, Zur steuerlichen Behandlung des Erbbaurechts, B 1956 S. 532; Krekeler aaO S. 267; a.A. Gürsching-Stenger aaO, § 50 BewG Anm. III b; Diedenhofen, Die steuerliche Behandlung des Erbbaurechts, B 1956 S. 240

255) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Linaner aaO, Abschn. 60 c S.160

256) BStBl. 1954 I S. 435 ff

der Hauptzweck der Betätigung zu sein. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im übrigen erfüllt sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn nur als Nebenzweck vorhanden ist.

Gemäß § 54 Abs. 2 BewG gilt als Gewerbe in diesem Sinne auch die gewerbliche Bodenbewirtschaftung, z.B. der Bergbau und die Gewinnung von Torf, Steinen und Erden. Dem Betrieb eines Gewerbes wird für den Bereich des Bewertungsgesetzes durch § 55 BewG die Ausübung eines freien Berufs gleichgestellt mit Ausnahme einer rein künstlerischen oder rein wissenschaftlichen Tätigkeit (§ 47 BewDV). Die freiberufliche Betätigung stellt jedoch nicht die Ausübung eines Gewerbes im Sinne des Gewerbesteuergesetzes dar[257]. Bei öffentlichen Betrieben[258] ist die Betriebseigenschaft in der Regel dann gegeben, wenn Gewinnabsicht vorliegt wie bei den sogenannten Vorsorgungsbetrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts[259]. Die betriebliche Ausübung der öffentlichen Gewalt stellt dagegen keinen gewerblichen Betrieb dar (§ 2 Abs. 2 GewStDV). Sie liegt in der Regel dann vor, wenn für den Leistungsempfänger Kontrahierungszwang besteht wie bei Schlachthöfen, Friedhofen, Anstalten zur Müllbeseitigung und Straßenreinigung etc.

Gewerbliche Tatigkeit stellt auch die Verpachtung eines eingerichteten Gewerbebetriebs dar[260]. Der Betrieb ist dem Verpächter als gewerbliches Betriebsvermögen zuzurechnen. Das gilt jedoch nicht, wenn nur einzelne Wirtschaftsgüter des gewerblichen Betriebsvermögens, etwa eine Gewerbeberechtigung als wirtschaftliche Untereinheit verpachtet sind. Diese gehort vielmehr zum sonstigen Vermögen des Verpächters[261].

Die wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens entsteht gemäß wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit der Er-

---

257) vgl. Abschn. 14 GewStR 1951 und GewStR 1958; Schmidt-Degenhardt-Gruß/Lindner aaO, Abschn. 51 1 S S. 94

258) diese sind zwar mit Ausnahme der Kreditanstalten des öffentlichen Rechts nicht vermogensteuerpflichtig (§§ 1, 3 VStG). Sie unterliegen jedoch der Gewerbesteuer (§ 2 GewStDV 1950). Auch bei ihnen ist daher die Betriebseigenschaft zu prüfen.

259) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn.96 e S.185

260) BFHU vom 8.5.1953 III 108/52 U - BStBl. 1953 III S.194

261) s.§ 50 Abs. 1 Ziff. 2 BewDV

öffnung des gewerblichen Betriebs ohne Rücksicht auf eine Eintragung im Handelsregister und endet mit dem Abschluß der Liquidation.

Der Begriff des gewerblichen Betriebs als wirtschaftlicher Einheit des Betriebsvermögens ist nicht zu verwechseln mit dem des Unternehmens wie es sich z.B. aus dem UStG (§ 2) ergibt. Letzterer ist weitergehend. Ein Unternehmen kann auch einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb umfassen[262], das Streben nach Gewinn braucht nicht einmal als Nebenzweck vorzuliegen[263]. Ferner kann ein Unternehmen mehrere Betriebe umfassen, die zueinander in keinerlei Beziehung stehen und nur durch die Person des Unternehmers[264] als Einheit charakterisiert werden[265]. Diese personelle Einheit in der Leitung bewirkt jedoch nicht, daß alle in einem Unternehmen vereinigten Betriebe, selbst wenn sie derselben Vermögensart angehören, als eine einzige wirtschaftliche Einheit anzusehen sind. Ein Unternehmer kann sonach mehrere wirtschaftliche Einheiten besitzen.

2. Bestandteile der wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens:

Zur wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögnes rechnen die Wirtschaftsgüter, die dem gewerblichen Betrieb als Hauptzweck dienen, sofern sie dem Betriebsinhaber gehören, was § 54 Abs. 1 BewG nochmals ausdrücklich betont. Es gehören dazu die materiellen Wirtschaftsgüter des Anlagekapitals (Maschinen usw.) und das umlaufende Betriebskapital (Rohstoffe, Fertigwaren, Bankguthaben) sowie die bewertungsfähigen immateriellen Wirtschaftsgüter[266], insbesondere der Geschäftswert. Für Wirtschaftsgüter, die aus Betriebsmitteln angeschafft worden sind, aus dem Betriebe herrühren

---

262) Krekeler aaO, S. 75; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 16 a S. 34

263) Krekeler aaO S. 75

264) Begriff der Unternehmereinheit, wie er der Vorschrift des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG zugrunde liegt

265) Sölch-Ringleb, Komm. zum UStG, § 2 Anm. 5 a Bem. 32, A. 149; vgl. auch Plückebaum-Malitzki, Komm. zum UStG, §§ 1 - 3 Anm. 5o, S. 336

266) s.S. 17 ff der Abhandlung

oder in die Geschäftsbücher und die Handelsbilanz aufgenommen sind, besteht die Vermutung der Zugehörigkeit zur wirtschaftlichen Einheit des gewerblichen Betriebsvermögens. Dem Steuerpflichtigen steht jedoch der Beweis des Gegenteils offen[267]. Zweifel hinsichtlich der Zugehörigkeit können sich ergeben, wenn ein Wirtschaftsgut nur teilweise gewerblichen Zwecken dient, z.B. ein Kraftwagen, der teilweise für private Zwecke benutzt wird. Ob Wirtschaftsgüter, die nur teilweise betrieblich genutzt sind, zum Betriebsvermögen gehören, ist bei der Einheitsbewertung ebenso zu entscheiden wie bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Nach Abschn. 6 Abs. 4 VStR 1953 ist Betriebzugehörigkeit anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut in die Steuerbilanz - d.h. die für die Gewinnermittlung nach dem Einkommensteuergesetz maßgebliche Bilanz[268] aufgenommen worden ist[269]. Ohne Rücksicht darauf soll ein Wirtschaftsgut stets zum gewerblichen Betriebsvermögen gerechnet werden, wenn es dem Betriebe zu mehr als 5o % dient[27o].

Treten als Betriebsinhaber die in § 56 BewG genannten Kapitalgesellschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen auf, so erübrigt sich die Frage, ob die ihnen zuzurechnenden Wirtschaftsgüter dem Hauptzweck eines gewerblichen Betriebs dienen. § 56 BewG stellt die unwiderlegliche Vermutung auf, daß das ihnen gehörende Vermögen gewerbliches Vermögen ist. Das gilt entsprechend wirtschaftlicher Betrachtungsweise bereits dann, wenn die Gesellschaft sich im Gründungsstadium befindet, da die Gründergesellschaft mit der später gegründeten Kapitalgesellschaft dasselbe Rechtssubjekt bildet[271].

---

267) RFHU vom 22.2.1934 III A 6/34 - RStBl. 1934 S. 39o

268) vgl. Abschn. 4 Abs. 1 VStR 1953

269) Nach RFHU vom 22.2.1934 aaO begründet die Aufnahme in die Bilanz dagegen lediglich eine Vermutung für die Betriebszugehörigkeit. Da die Aufnahme eines Wirtschaftsgutes in die Bilanz für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen nicht ohne weiteres entscheidend sein kann, wird man diesem Urteil des BFH beipflichten können. Im übrigen sind die VStR als Verwaltungsanordnungen für die Steuergerichte nicht bindend

27o) Abschn. 6 Abs. 4 VStR 1953

271) OFHU vom 11.8.1948 - Bd. 54 S. 263

3. Die wirtschaftlichen Untereinheiten des gewerblichen Betriebsvermögens (§ 214 Ziff. 2 AO):

Als Wirtschaftsgüter des gewerblichen Betriebsvermognes gelten auch Betriebsgrundstücke und Gewerbeberechtigungen. Sie sind als wirtschaftliche Untereinheiten in die wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens einzubeziehen.

a. Betriebsgrundstücke:

Betriebsgrundstück ist der zu einem gewerblichen Betrieb gehorige Grundbesitz, soweit er losgelöst von seiner Zugehörigkeit zum gewerblichen Betrieb zum Grundvermögen gehören oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würde (§ 57 BewG). Für die Gruppe, die ohne Berücksichtigung ihrer Betriebszugehörigkeit zum Grundvermögen gehören würde, gelten die Vorschriften der §§ 5o - 53 BewG[272]. Es sind danach in die Untereinheit einzubeziehen außer dem Grund und Boden auch die Bestandteile (insbesondere Gebäude) und das Zubehor. Nach § 5o Abs. 1 Satz 2 BewG gilt das jedoch nicht für die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind. Diese Regelung ist darin begründet, daß die sogenannten Betriebsvorrichtungen nicht mit der Grundsteuer, sondern mit der Gewerbesteuer erfaßt werden sollen, wahrend Grund und Boden, auch wenn er dem gewerblichen Betrieb dient, ebenso wie die aufstehenden Gebäude der Grundsteuer unterliegt[273]. Die Unterscheidung zwischen Gebaude und Betriebsvorrichtung ist deshalb wichtig. Für die Abgrenzung kommt der Verkehrsanschauung entscheidende Bedeutung zu. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[274], die der Bundesfinanzhof ausdrücklich bejaht und beibehalten hat[275], sind "solche kleinen Bauwerke, die sich weder zur Aufnahme von Menschen für einen längeren Aufenthalt noch von Vieh eignen, auf Grund der Verkehrsanschauung nicht als Gebäude sondern als Betriebsvorrichtungen anzusehen"[276]. Die zweite Gruppe der Betriebs-

272) Gürsching-Stenger aaO, § 57 BewG, Anm. 2 S. 3

273) Gürsching-Stenger aaO, § 57 BewG Anm. 3 a S. 4

274) RFHU vom 8.3.1934 III A 11/34 - RStBl. 1934 S. 488; U vom 7.12.1939 III 6o/38 - RStBl. 194o S. 32o

275) BFHU vom 24.1.1952 III 11o/5o S - BStBl. 1952 III S. 84

276) vgl. aber auch oben S. 67 ff der Abhandlung

grundstücke, die Grundstücke, die ohne ihre Betriebszugehörigkeit einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würden, ist verhältnismäßig gering. In Betracht kommen land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen, wenn die Land- und Forstwirtschaft als Nebenzweck eines Gewerbes betrieben wird, ferner die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, die einer der in § 56 BewG aufgeführten Korperschaften usw. gehören. Ihre Bewertung richtet sich nach den Vorschriften über das land- und forstwirtschaftliche Vermögen.

Mehrere Betriebsgrundstücke, die zu ein und demselben Betrieb gehoren, müssen nicht notwendig eine einzige wirtschaftliche Einheit bilden. Ob sie zusammenzufassen sind, ist vielmehr jeweils zu prüfen und nach allgemeinen, für die Abgrenzung wirtschaftlicher Einheiten maßgebenden Gesichtspunkten zu entscheiden. Die einheitliche Betriebszugehörigkeit als Bindeglied ist nicht ausreichend[277].

Gehort ein Grundstück, das einem gewerblichen Betrieb dient, mehreren Beteiligten, der gewerbliche Betrieb jedoch nur einem von ihnen, so sind gemäß § 49 BewDV die Anteile aller Beteiligten stets als Grundvermogen anzusehen, ohne Rücksicht darauf, in welchem Umfang das Grundstück dem gewerblichen Betriebe dient. Eine Ausnahme gilt nur für den Fall, daß inländische Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermogensmassen der in § 56 Abs. 1 BewG bezeichneten Art an dem Grundstück beteiligt sind. Ihre Anteile gelten stets als Betriebsgrundstücke (§ 49 Satz 2 BewDV). Nach dem Wortlaut des § 49 BewDV müßte das Grundstück auch dann als Grundvermögen angesehen werden, wenn alle Beteiligten ebenfalls am gewerblichen Betrieb beteiligt sind[278]. Diese Regelung wäre unbefriedigend im Hinblick darauf, daß ein dem Gewerbebetrieb einer Gesellschaft dienendes Grundstück, das nur einem Gesellschafter gehört, als gewerbliches Betriebsvermögen der Gesellschaft betrachtet wird. Das Grundstück muß daher auch dann als Betriebsgrundstück angesehen werden, wenn sämtliche Eigentümer an dem Betriebe beteiligt sind[279].

---

277) RFHU vom 23.2.1933 III A 156/32 - RStBl. 1933 S. 787

278) vgl. Begr. zu Art. 1 Ziff. 21 EntwBewG

279) s.auch Krekeler aaO, § 57 BewG S. 41o; Abschn. 26 VStR 1953

b. Gewerbeberechtigungen:

Das Bewertungsgesetz hat zur Klarstellung alle Berechtigungen, die ihrer Natur nach der Gewerbesteuer und nicht der Grundsteuer unterliegen, aus der Begriffsbestimmung der Betriebsgrundstücke herausgenommen und unter dem Begriff "Gewerbeberechtigungen" zusammengefaßt. Gewerbeberechtigungen sind Berechtigungen, "deren Ausübung allein schon ein Gewerbe begründen würde" (§ 58 BewG). Auch wenn sie grundstücksgleich sind, werden sie als Gewerbeberechtigungen behandelt (§ 58 Abs. 2 BewG).

Das Gesetz nennt in § 58 BewG beispielhaft das Mineralgewinnungsrecht und die Apothekengerechtigkeit. Für letztere ist die gesetzliche Regelung jedoch überholt, was bereits oben ausgeführt wurde[280]. Das Mineralgewinnungsrecht ist damit heute neben Mühlenrechten, Fähr- und ähnlichen Gerechtigkeiten die wichtigste Gewerbeberechtigung im Sinne von § 58 BewG, da durch die Einführung der Gewerbefreiheit und die Entwicklung der modernen Wirtschaft die meisten, früher bedeutsamen Gewerbeberechtigungen aufgehoben worden sind. So sind z.B. Brennrechte nicht mehr als Gewerbeberechtigungen anzusehen, da sie keine Berechtigungen, sondern nur Vergünstigungen bedeuten[281]. Auch Braurechte stellen keine Gewerbeberechtigungen mehr dar[282]. Mineralgewinnungsrechte bestehen für den Stein- und Braunkohlenbergbau, für Eisenerz- und Metallerzbau, Kali- und Steinsalzbergbau, bei der Erdölförderung, bei Steinen und Erden, bei Heilmooren, Mineralquellen etc.[283].

In die wirtschaftliche Untereinheit der Gewerbeberechtigung sind wiederum Bestandteile und Zubehör einzubeziehen mit Ausnahme des Grund und Bodens, der Gebäude, der Maschinen und sonstigen Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören. Diese Wirtschaftsgüter, die zur Ausübung des Gewerbes erforderlich sind, sind nicht Teile der Gewerbebe-

---

280) S. 18 der Abhandlung

281) BFHU vom 8.1.1954 III 50/52 S - BStBl. 1954 III S.70; Richtlinien der OFD Münster für die Bewertung der Kornbrennrecht gewerblicher Brennereien in B 1953 S. 116; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 107 a S. 202; Krekeler aaO, § 58 BewG Anm. IV S. 414; vgl. auch Diss. Langemeyer zur Rechtsnatur des Brennrechts

282) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn.107 a S.202

283) Krekeler aaO, § 58 BewG S. 417

rechtigung (§ 58 Abs. 3 BewG). Der Umfang der Gewerbeberechtigung beschränkt sich demgemäß im wesentlichen auf das Recht, ein bestimmtes Gewerbe auszuüben. Nur dieses Recht ist Gegenstand des Einheitswerts.

4. Wirtschaftsgüter, die positivrechtlich von der Zugehörigkeit zur Einheit des Betriebsvermögens ausgeschlossen sind:

In die wirtschaftliche Einheit des gewerblichen Betriebsvermögens sind nicht einzubeziehen die in § 59 BewG genannten Wirtschaftsgüter. Das sind einmal die, die nach den Vorschriften des Vermögensteuergesetzes oder anderer Gesetze von der Vermögensteuer befreit sind[284], zum anderen die Wirtschaftsgüter, die nach § 67 Ziff. 5 Satz 2 - 4 BewG nicht zum sonstigen Vermögen gehören (Werke der bildenden Kunst, des Schrifttums und der Tonkunst beim Urheber, Urheberrechte und nicht geschützte Erfindungen, die nicht einem Dritten entgeltlich zur Ausübung überlassen sind).

5. Die Behandlung von Schulden und Lasten:

Im Gegensatz zu den Vermögensarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens findet eine Schuldenberücksichtigung beim gewerblichen Betriebsvermögen nicht erst bei der Bildung des Gesamtvermögens nach § 75 BewG sondern bereits bei der Ermittlung des Einheitswertes statt. Voraussetzung ist, daß es sich um Betriebsschulden handelt. Das sind Geldschulden oder Lasten, die eine geldwerte Verpflichtung zu Sachleistungen enthalten[285], sofern sie mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen der gewerblichen Einheit oder Untereinheit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen[286]. Der wirtschaftliche Zusammenhang liegt dann vor, wenn die Ursache für die Entstehung der Schuld auf Vorgänge zurückzuführen ist, die das Wirtschaftsgut betreffen[287]. Aus diesem Grund sind z.B. Schulden aus Personalsteuern nicht als Betriebsschulden abzugs-

284) vgl. Abschn. 18 VStR 1953

285) sogen. wirtschaftliche Lasten, vgl. Krekeler aaO, § 62 BewG S. 443

286) vgl. Steinhardt, Komm. zum BewG, § 62 S. 144; Stenger, Die Behandlung von Rückstellungen bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, DStZ 1957 S. 275

287) Steinhardt aaO, § 62 BewG Anm. 5 und 6 S. 147, 148

fähig, und zwar auch dann nicht, wenn die Gesellschaft die persönlichen Steuerschulden des Gesellschafters übernommen hat, denn eine bürgerlichrechtliche Schuldübernahme ersetzt nicht den ursächlichen Zusammenhang zwischen Schulden und Betrieb[288]. Aus dem Erfordernis des wirtschaftlichen Zusammenhangs folgt, daß Schulden und Lasten nicht abzugsfähig sind, soweit sie sich auf die Wirtschaftsgüter beziehen, die gemäß § 59 BewG nicht zum gewerblichen Betriebsvermögen gehören.

Die Abzugsfähigkeit setzt den Bestand der Forderung am Stichtag voraus, wobei nach der im Steuerrecht herrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht ausnahmslos die rechtliche, sondern u.U. die tatsächliche Verpflichtung zur Zahlung entscheidend ist[289]. Dagegen ist Fälligkeit nicht unbedingt erforderlich[290]. Eine Ausnahme davon gilt gemäß § 53 a BewDV für Steuerschulden aus laufend veranlagten Steuern. Bei Einzelsteuern (z.B. Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuer) ist für den Abzug nicht die Fälligkeit, sondern nach den allgemeinen Grundsätzen die Entstehung maßgebend.

IV. Das sonstige Vermögen:

Zum sonstigen Vermögen gehören alle in § 67 BewG aufgeführten Wirtschaftsgüter, soweit sie nicht bereits zum land- und forstwirtschaftlichen oder betrieblichen Vermögen oder zum Grundvermögen zählen. Für die zum sonstigen Vermögen rechnenden beweglichen, körperlichen Gegenstände ist die Aufzählung des § 67 BewG trotz des Wortes "insbesondere" in Abs. 1 erschöpfend, da die in Frage kommenden Ausnahmen in § 68 Ziff. 7 BewG abschließend geregelt sind. Für die zum

---

288) vgl. VStER 1957 Abschn. 16 Abs. 1 unter Hinweis auf BFHU vom 22.6.1956 - BStBl. 1956 III S. 202

289) vgl. RFHU vom 10.2.1938 III 211/37, wo die Abzugsfähigkeit von Ruhegehältern bejaht wird, zu deren Zahlung keine rechtliche Verpflichtung besteht. S. dagegen RFHU vom 17.12.1931 III A 655/30 - RStBl. 1932 S. 328 - und U vom 21.1.1932 III A 562/30 - RStBl. 1932 S. 964, wo rechtlich gültige Verpflichtungen dann nicht als abzugsfähig anerkannt werden, wenn sie wirtschaftlich nicht als Belastung anzusehen sind, weil mit ihrer Geltendmachung nicht zu rechnen ist; vgl. auch BFHU vom 5.11.1954 III 9/54 S - BStBl. 1954 III S. 361

sonstigen Vermögen zählenden Rechte gibt § 67 BewG dagegen nur die wichtigsten Beispiele[290]. Für den Grundsatz der Bewertung wirtschaftlicher Einheiten ist das sonstige Vermögen nur von untergeordneter Bedeutung. Grundsätzlich bildet jedes Wirtschaftsgut dieser Vermogensunterart für sich allein eine wirtschaftliche Einheit, d.h. es wird für sich allein nach den Vorschriften des allgemeinen Teils des Bewertungsgesetzes in der Regel mit dem gemeinen Wert bewertet. Nur eine zum sonstigen Vermögen gehorende Gewerbeberechtigung ist mit dem für sie festzustellenden Einheitswert anzusetzen (§ 5o Abs. 1 Ziff. 2 BewDV). Zusammenfassungen mehrerer Wirtschaftsgüter kommen nur ausnahmsweise vor, etwa wenn es sich um eine Sammlung von Kunstwerken handelt[291].

E. Die wirtschaftliche Einheit als Bewertungseinheit im Hinblick auf Gesamt- und Einzelbewertung:

Die Darstellung der einzelnen Vermögensarten unter dem Gesichtspunkt der Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern zu wirtschaftlichen Einheiten hat gezeigt, daß das Bewertungsgesetz diesen Grundsatz fast lückenlos durchgeführt hat. Es bestimmt, daß die Wirtschaftsgüter zusammengefaßt werden sollen, die wirtschaftlich in Beziehung zueinander stehen und behandelt die Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsleben ein Eigendasein führen (z.B. die meisten Wirtschaftsgüter des sonstigen Vermögens) als selbständige wirtschaftliche Einheiten.

Der Zweck der wirtschaftlichen Einheit erschopft sich jedoch nicht in der Zusammenfassung wirtschaftlich zusammengehöriger Wirtschaftsgüter. Ihre Bedeutung liegt vielmehr in ihrer Funktion als Bewertungsgrundlage. Die entscheidende Frage lautet: Gesamtbewertung oder Einzelbewertung. Die Gesamtbewertung erfaßt den Wert der wirtschaftlichen Einheit in seiner Gesamtheit ohne Berücksichtigung der Einzelwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter. Die Einzelbewertung geht um-

290) Gürsching-Stenger aaO, § 67 BewG Anm. 1;Krekeler aaO, S. 532; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 126 S. 226

291) Dziegalowki-Thümen aaO, S. 5o7; Krekeler aaO, S. 531

gekehrt von den Werten der einzelnen Wirtschaftsgüter aus und faßt deren Summe als Wert der wirtschaftlichen Einheit auf. Die erste Methode ist grundsätzlich geeigneter, den wirklichen Wert einer wirtschaftlichen Einheit zu finden, denn häufig ist die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit und wechselseitige Beeinflussung ein maßgebender Faktor der Wertbildung. Daß auch die Gesamtbewertung häufig auf Schätzungen angewiesen ist, da selbst bei geeigneten Vergleichsobjekten individuelle Faktoren Abweichungen bedingen, wird dabei nicht verkannt. Das Steuerrecht muß jedoch unter dem Gesichtspunkt steuerlicher Gerechtigkeit und Gleichbehandlung bemüht bleiben, unter mehreren möglichen Wegen den zu wählen, der der zweckmäßigste ist und eine objektive Erfassung der Werte am besten garantiert. Das ist in der Regel die Gesamtbewertung. Schnettler[292] bezeichnet sie deshalb als Kernproblem des Grundsatzes der Bewertungseinheit. Soweit das Bewertungsgesetz die Bildung wirtschaftlicher Einheiten vorschreibt, ist sie auch die sinnvollste, denn eine Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern setzt nicht deren Zusammenfassung zu wirtschaftlichen Einheiten voraus, diese Arbeit erscheint vielmehr bei der Einzelbewertung als unrationell. Das Gesetz hat diese Erwägungen berücksichtigt und in § 2 Abs. 1 Satz 2 BewG bestimmt, daß der Wert der wirtschaftlichen Einheit im Ganzen festzustellen sei. Diese Bestimmung erscheint selbstverständlich, wenn man an die wirtschaftliche Einheit denkt, die in einem einzelnen Wirtschaftsgut besteht. Sie hat ihre eigentliche Bedeutung für die wirtschaftlichen Einheiten, die sich aus mehreren Wirtschaftsgütern zusammensetzen. Sie bringt zum Ausdruck, daß es bei der Ermittlung des Gesamtwerts einer wirtschaftlichen Einheit nicht darauf ankommt, wie hoch die Summe der Werte der einzelnen Teile der wirtschaftlichen Einheit ist. Gemäß § 2 Abs. 3 BewG gilt dies jedoch nicht, soweit eine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorgeschrieben ist. Diese Einschränkung trägt der Erkenntnis Rechnung, daß die Gesamtbewertung kein unbedingtes Postulat des Bewertungsrechts darstellt. Die Einzelbewertung ist vielmehr vorzuziehen, soweit sie bessere und klarere Ergebnisse zu erzielen vermag (vgl. § 66 Abs. 4 BewG). Im folgenden Abschnitt

---

292) Schnettler aaO, S. 48

soll gezeigt werden, inwieweit das Bewertungsgesetz eine Gesamtbewertung anstrebt und ermöglicht.

Dritter Abschnitt:

Die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit:

A. Bewertungsmaßstäbe und -hilfsmittel:

I. Der gemeine Wert:

Nach § 1o Abs. 1 BewG erfolgt die Bewertung, gleichgültig, ob Einzel- oder Gesamtbewertung, grundsätzlich nach dem gemeinen Wert. Der gemeine Wert ist der wichtigste der Bewertungsmaßstäbe des Bewertungsgesetzes. Die beiden anderen, der Ertragswert und der Teilwert, haben nur geringere Bedeutung.

Der Begriff "gemeiner Wert" geht auf das preußische Allgemeine Landrecht zurück, wo er in Teil I Titel 2 § 112 als der Nutzen bezeichnet wurde, welchen die Sache einem jeden Besitzer gewähren kann. Er bildete ursprünglich den einzigen Wert für die Steuern vom Vermögen, bis durch das Reichserbschaftsteuergesetz von 1906 für die Land- und Forstwirtschaft der Ertragswert eingeführt wurde. Der gemeine Wert ist gemäß § 1o Abs 2 BewG der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für ein Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung seiner Beschaffenheit bei der Veräußerung erzielbare Preis. Ungewöhnliche und persönliche Verhaltnisse bleiben dabei außer Betracht. Der gemeine Wert kann danach als Verkehrswert oder Marktwert oder als Verkaufswert[293] bezeichnet werden. Unter gewohnlichem Geschaftsverkehr ist der auf der Grundlage der Freiwilligkeit sich abwickelnde Handel auf dem freien Markt zu verstehen[294]. Der Erwerb von Wirtschaftsgütern in der Zwangsversteigerung bildet daher z.B. keinen Maßstab für den gemeinen Wert[295]. Ein erzielter Veräuße-

---

293) Uhlich, Grundbegriffe des Reichsbewertungsgesetzes, DStZ 1940 S. 52 Ziff. 12

294) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn.15 b S. 32

295) vgl. z.B. RFHU vom 28.4.1938 III 345/37 - RStBl. 1938 II S. 716; U vom 2o.1o.1938 III 351/37 - RStBl. 1938 II S. 1106

rungspreis ist nur dann maßgebend, wenn er sich mit dem objektiv erzielbaren deckt. Welcher Preis erzielbar in diesem Sinne ist, muß im Wege des Vergleichs ermittelt werden. Der Reichsfinanzhof hat jedoch in verschiedenen Urteilen betont[296], daß vor allem bei Grundstücken ein einziger Verkauf noch keinen allgemeingültigen Maßstab für die Feststellung des gemeinen Wertes bilden könne, auch wenn die Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgt sei. Sofern geeignete Vergleichsobjekte überhaupt fehlen, müssen unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden, objektiven Umstände und unter Außerachtlassen persönlicher und ungewöhnlicher Verhältnisse Schätzungen vorgenommen werden. Nach § 1o Abs. 3 BewG sind als nicht zu berücksichtigende persönliche Verhältnisse auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, insbesondere solche, die auf letztwilligen Anordnungen (auf Gesetz oder Rechtsgeschaft) beruhen und in der Person des Steuerpflichtigen begründet sind. Hiervon zu unterscheiden sind die Beschränkungen, die dem Wirtschaftsgut anhaften, d.h. in wirtschaftlichem Zusammenhang mit ihm stehen: so die dinglichen Beschränkungen des BGB aus Grundgerechtigkeiten und Nachbarrecht, daneben aber auch die öffentlichrechtlichen Beschränkungen auf Grund von Polizeiverordnungen, Bebauungs- oder Fluchtlinienplänen[297].

Für einen großen Teil der Wirtschaftsgüter, deren Bewertung mit dem gemeinen Wert angeordnet ist, sind besondere Verfahren festgelegt, die bei den einzelnen Vermögensarten noch zu behandeln sein werden.

II. Der Ertragswert:

Der neben dem gemeinen Wert wichtigste Wertmaßstab ist der Ertragswert. Für ihn gilt ebenso wie für den gemeinen Wert der Satz, daß jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten und ihr Wert im Ganzen festzustellen ist[298]. Er ist ein ausschließlich für landwirtschaftlichen, gewerblichen oder Wohnzwecken dienenden Grundbesitz anzuwendender

---

296) vgl. für den Erwerb eines Grundstücks RFHU vom 27.7.1938 III 319/37 - StuW 1938 Nr. 494; für eine bewegliche Sache U vom 7.8.1928 II A 323/28 StUW 1928 Nr. 639

297) s.im einzelnen die dazu bei Steinhardt aaO S. 27 angegebene Rechtsprechung des RFH und BFH

298) Becker aaO, § 152 RAO, Anm. C I 7 S. 475

Wert. Der Ertragswert geht von dem jährlichen Durchschnittsreinertrag eines Betriebes aus, der mit einem gesetzlich bestimmten Vervielfacher multipliziert die maßgebliche Bewertungsgrundlage darstellt. Unter jährlichem Reinertrag ist dabei der innerhalb eines Jahres erwirtschaftete Überschuß der Wirtschaftseinnahmen über die Wirtschaftsausgaben zu verstehen[299]. Danach könnte man annehmen, daß für jeden Betrieb individuell der Reinertrag ermittelt und daraus der Ertragwert gewonnen würde. So wird aber nur für einen kleinen Teil der landwirtschaftlichen Betriebe verfahren, nämlich für die Vergleichsbetriebe verschiedener Stufen. Für alle übrigen landwirtschaftlichen Betriebe werden die Einheitswerte in einem vergleichenden Bewertungsverfahren festgestellt[299a].

Der Zweck des erst verhältnismäßig spät in die Steuergesetze eingeführten Ertragswertes lag in der Begünstigung einzelner Wirtschaftskreise, insbesondere der Landwirtschaft[300], denn der Ertragswert bleibt in der Regel hinter dem gemeinen Wert zurück. Schon in den Beratungen zum preußischen Ergänzungsteuergesetz trat die Forderung nach dem Ertragswert hervor, setzte sich jedoch erst unter den Nachfolgern des preußischen Finanzministers v.Miquel in der Novelle zur Ergänzungsteuer vom 26.5.1909 durch. Für das Gebiet der Reichserbschaftsteuer hatte bereits das Reichserbschaftsteuergesetz 1906 für den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz den Ertragswert zugestanden. Der Ertragswert erfuhr bis zum Erlaß des Reichsbewertungsgesetzes eine bemerkenswerte Entwicklung, die insbesondere von Becker[301] betont wird: Er dient nicht mehr überwiegend der Begünstigung einzelner Wirtschaftskreise, sondern soll es ermöglichen, für die Wirtschaftsgüter, die ihrer Bestimmung gemäß dauernd genutzt werden und ständig einen entsprechenden Ertrag abwerfen, den Wert zu finden, den das Wirtschaftsgut unabhängig von individuellen Verkaufsmöglichkeiten seiner Brauchbarkeit nach für die Wirtschaft hat. Als Kapitalisierungsfaktor bestimmt § 31 Abs. 2 BewG die Zahl 25, was einer Verzinsung

---

299) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 71 a S. 139

299a) vgl. unten 3.Abschnitt B I 1 b

300) Becker aaO, § 152 Anm. C 1o a S. 479

301) Becker aaO

von 4 % entspricht. Durch § 76 Abs. 3 BewDV vom 22.11.1939 wurde jedoch anstelle dieses Vervielfachers ein solcher von 18 festgesetzt, der nach Aufhebung des § 76 BewDV durch § 3 a Abs. 2 BewDV beibehalten wurde. Er entspricht einem Zinssatz von 5,5 %, der auch in anderen Vorschriften angewandt wird (z.B. §§ 14 Abs. 3, 15, 16, 17 BewG).

III. Der Teilwert:

Für die Bewertung des Betriebsvermögens ist der Teilwert von besonderer Bedeutung. Er ist für die Gebiete der Einkommensteuer und der Einheitsbewertung vom Reichsfinanzhof entwickelt worden[302], der ihn in bewußten Gegensatz zum Einzelwert stellte[303]. Während dieser das Wirtschaftsgut losgelöst von seiner wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit mit anderen Wirtschaftsgütern betrachtet, bedeutet der Teilwert den Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, daß der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 12 BewG). Für die Einheitsbewertung bestimmte bereits § 139 Abs. 1 RAO 1919 (§ 14 RBewG 1931), daß von der Fortführung des Unternehmens auszugehen sei, und § 31 Abs. 2 RBewG 1925 (§ 50 Abs. 2 RBewG 1931) sah ergänzend vor, daß dem Gesichtspunkt der Gesamtbewertung bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der einzelnen Gegenstände in der Weise Rechnung zu tragen sei, daß diese mit dem Wert angesetzt würden, den sie unter der Voraussetzung der Fortführung des Betriebs hätten. Die Idee des Teilwerts entstammt jedoch weder der Reichsabgabenordnung bzw. dem Reichsbewertungsgesetz noch der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Sie geht vielmehr auf eine alte handelsrechtliche Übung zurück, die in einer Entscheidung des Reichsoberhandelsgerichts vom 3.12.1873[304] folgendermaßen erläutert wird: "Der Bilanz liegt hiernach in der Tat die Idee einer fingierten, augenblicklichen, allgemeinen Realisierung sämtlicher Aktiva und Passiva zugrunde, wobei jedoch davon ausgegangen werden muß, daß in Wirklichkeit nicht die Liquidation des Geschäfts, sondern dessen Weiterführung be-

---

302) RFHU vom 28.11.1930 III A 84/28 - RStBl. 1930 S. 287 ff
303) RFHU vom 14.12.1926 VI A 27/26 - Bd. 20 S. 87 (88)
304) ROHE Bd. 12 S. 19

absichtigt und daher bei der Ermittlung und Feststellung der einzelnen Werte derjenige Einfluß unberücksichtigt zu lassen ist, welchen die Liquidation auf dieselbe ausüben würde." Der Begriff des Teilwerts wurde 1934 übereinstimmend in das Einkommensteuergesetz und das Bewertungsgesetz aufgenommen. Die VStER 1957 bezeichnen ihn in Abschn. 12 in Anlehnung an eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes[305] als "objektiven Wert, der nicht auf der persönlichen Auffassung des einzelnen Kaufmanns, sondern auf der allgemeinen Auffassung, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet, beruht."

Der Teilwert hat, vor allem aus Kreisen der Betriebswirtschaft, häufige und starke Kritik gefunden, insbesondere deshalb, weil er in der vom Reichsfinanzhof entwickelten Ausprägung das Teilwertproblem zu einem Gesamtwertproblem mache: Der Reichsfinanzhof erläuterte in der für den Teilwert grundlegenden Entscheidung vom 14.12.1926[306]: "Der Teilwert bestimmt sich nach demjenigen Betrage, den ein Käufer des ganzen Unternehmens vermutlich - genaue Kalkulation unterstellt - weniger für das Unternehmen geben würde, wenn der betreffende Gegenstand nicht zu dem Unternehmen gehörte." Das bedeutet, daß zunächst der Gesamtwert bekannt sein muß, um den Teilwert ermitteln zu können. Das widerspricht jedoch dem Zweck des Teilwerts, der aus der Erkenntnis heraus geschaffen worden ist, daß der Gesamtwert ganzer Betriebe infolge ihrer individuellen Verschiedenartigkeit und den darauf zurückzuführenden mangelnden Vergleichsmöglichkeiten schwerlich zu finden ist. Die Kritik[307] gipfelte in der Forderung, den Teilwertbegriff wieder aus dem Bewertungsgesetz zu verbannen und zum gemeinen Wert zurückzukehren. Entgegen der Ansicht Krekelers[308], wonach die früheren Auseinandersetzungen über den Begriff des Teilwerts jetzt zur Ruhe gekommen seien, der Begriff sich eingebürgert und sowohl bei der Bewertung als auch bei

---

305) U vom 26.1.1956 IV 566/54 U - BStBl. 1956 III S. 113

306) Bd. 20 S. 85

307) s.u.a. Veiel, Der Teilwertbegriff bei Betriebsanlagegütern, StuW 1944 S. 454; Hoffmann, Zum Teilwertbegriff, StuW 1947 Sp 517 ff

308) aaO, § 12 Anm. I S. 75

der Einkommensbesteuerung nicht mehr entbehrt werden könne, hat Wall noch neuerdings[309] die gesetzliche Regelung als gedankliche Fehlkonstruktion bezeichnet, die theoretisch voller Widersprüche stecke.

Mit Bühler[310] ist jedoch zu sagen, daß mit der Streichung des Teilwerts wenig gewonnen wäre, daß der Name zwar "rettungslos unpopulär", die "sachliche Lösung", die der Teilwert bietet, jedoch unentbehrlich ist. Bühler schlägt stattdessen die Bezeichnung "anteiliger Betriebswert" oder "steuerlicher Zeitwert" vor[311]. Der Kern des Problems ist damit getroffen: Der Teilwert ist ein typisch steuerrechtlicher Begriff, für den betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte ausscheiden müssen. Die Betriebswirtschaftslehre gestattet Abschreibungen bis auf den Einzelveräußerungspreis, der häufig dem Schrottwert gleichkommt. Diese Absetzungen entsprechen sogar einer ordnungsgemäßen Buchführung, weil sie die Bildung stiller Reserven ermöglichen und fördern und damit Gläubigerinteressen dienen. Der mit dem objektiven Verkaufswert identische gemeine Wert bietet keine Möglichkeit, der steuerlichen Bewertung in diesen Fällen einen anderen als den Einzelveräußerungpreis zugrundezulegen. Damit würde jedoch der wichtige Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit und Gleichbehandlung häufig mißachtet. Denn die gewerblichen Wirtschaftsgüter, die in der Bilanz mit dem Einzelveräußerungspreis angesetzt sind, haben im Hinblick auf das Betriebsganze oft noch einen Wert, der dem Anschaffungswert gleichkommt. Es ist die Aufgabe des Bewertungsrechts, diesen wirtschaftlichen Wert, d.h. den Fortführungswert eines Wirtschaftsgutes zu erfassen. Die Fragestellung ist danach nicht die: "Teilwert oder nicht", sondern "wie kann der dem Teilwert zugrundeliegende Gedanke am besten konkretisiert und ausgeführt werden?" Diese Problemstellung erfordert einige grundsätzliche Erwägungen: Die Bewertung mit dem Teilwert, die durch § 66 BewG für das ge-

---

309) Wall, Der Teilwert, seine Problematik und seine Ersetzung durch den gemeinen Wert, Wpg 1957 S. 545 (546)

310) Bühler, Soll der Teilwert verschwinden, BB 1948 S. 286 ff; s.aber auch Wall aaO

311) Bühler aaO und in Steuerrecht Bd. I, § 29 Abs. III S. 299 und § 27 Abs. II 1 S. 276; s.auch Krekeler aaO, § 12 BewG Anm. I S. 75; Gürsching-Stenger aaO, § 66 BewG Anm. IV 1 Bem. 5; Abschn. 23 Abs. 3 VStR 1953

werbliche Betriebsvermogen an die Stelle der Gesamtbewertung getreten ist, beruht auf der Erkenntnis, daß "eine befriedigende Gesamtbewertung praktisch nicht zu erreichen ist und mangels greifbarer Unterlagen zur Willkür führen würde[312], denn Unternehmen, d.h. ganze Betriebe sind keine Objekte, die wie irgendeine Handelsware am Markt gehandelt werden"[313]. Vergleichbare Betriebe, für die bereits einmal ein Veräußerungspreis erzielt worden ist, kommen so selten vor und enthalten zudem so viel subjektive und unwägbare Begleitmomente, daß sie nicht zur Grundlage einer objektiven Gesamtwertermittlung führen können. Kann der Teilwert aber nur durch vorherige Gesamtwertermittlung und Aufteilung des Gesamtwerts auf die einzelnen Wirtschaftsgüter gefunden werden, so bedeutet der Teilwert keine Lösung des Problems, den objektiven Wert eines Betriebs zu erlangen. Der Reichsfinanzhof hat daher bereits in der grundlegenden Entscheidung vom 14.12.1926[314] betont, daß für die Ermittlung des Teilwerts Herstellungs- bzw. Anschaffungs- und Wiederbeschaffungskosten heranzuziehen sind. Diese Ansicht ist auch in späteren Urteilen vertreten[315] und vom Bundesfinanzhof übernommen und fortgeführt worden[316].

Diese von der Rechtsprechung entwickelte Methode, den Teilwert ohne vorherige Gesamtwertermittlung zu finden, kommt in §§ 54, 55 BewDV zum Ausdruck. Gemäß § 55 BewDV findet der Teilwert eines Wirtschaftsgutes regelmäßig seine obere Grenze in den Wiederbeschaffungskosten für ein entsprechendes Wirtschaftsgut gleicher Art und Güte und seine untere Grenze im Schrott- oder Materialwert bzw. dem Liquidationswert. Zugrunde liegt die Vermutung, daß der Teilwert eines Wirtschaftsgutes zumindest im Jahre der Anschaf-

---

312) RFHU vom 28.2.1930 III A 84/28 - RStBl. 1930 S. 287 /88

313) Wall aaO S. 546

314) Bd. 20 S. 89, Entscheidung zum EStG, die für das Gebiet der Einheitsbewertung herangezogen werden kann, da der Begriff des Teilwerts im EStG und BewG gleich ist (vgl. Krekeler aaO S. 498; Gürsching-Stenger aaO, § 66 BewG Anm. 6)

315) z.B. RFHU vom 20.2.1930 III A 84/28 - RStBl. 1930 S. 287 (289); U vom 26.3.1933 I A 297/30 - RStBl. 1933 S. 1259

316) BFHU vom 19.11.1953 IX 142/53 U - Bd. 58 S. 264; U vom 14.2.1956 I 239/54 U BStBl. 1956 III S. 102

fung identisch ist mit den Kosten, die der Kaufmann für die Beschaffung aufwendet. Häufig können die Wiederbeschaffungskosten nur aus dem am Stichtag erforderlichen Kaufpreis für ein gleichartiges, neuwertiges Wirtschaftsgut abgeleitet werden. Hierbei sind dann unter Berücksichtigung des derzeitigen Nutzungszustandes des zu bewertenden Wirtschaftsgutes noch Abschreibungen zu machen. Dies gilt für Anlagegüter, die der Abnutzung unterliegen. Bei ihnen ist der vermutete Teilwert in der Regel gleichbedeutend mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der Absetzungen für Abnutzung (Abschreibungen). Solche Abschreibungen müssen jedoch entsprechend dem oben aufgezeigten Unterschied zwischen betriebswirtschaftlichen und bewertungsrechtlichen Zielen der tatsächlichen Abnutzung, d.h. dem tatsächlichen Minderwert des Wirtschaftsgutes in seiner derzeitigen Beziehung zum Betrieb entsprechen, so daß z.B. Sonderabschreibungen gänzlich außer Betracht zu bleiben haben[317]. Im einzelnen soll nach § 55 Abs. 2 BewDV das Maß der Benutzung eines Wirtschaftsgutes im Wirtschaftsverkehr von Bedeutung sein. Wird das Wirtschaftsgut infolge Stillegung, Betriebseinschränkungen usw. längere Zeit nicht mehr benutzt, kann der Teilwert ausnahmsweise dem Einzelveräußerungspreis gleichgesetzt werden, das ist der Preis, der erzielt werden würde, wenn das Wirtschaftsgut isoliert, d.h. herausgelöst aus dem Betrieb, veräußert werden würde.

Die Ermittlung des Teilwerts wird unter Umständen dadurch erleichtert, daß in einem Betrieb die Wiederbeschaffungskosten bereits für andere Zwecke ermittelt worden sind. Übernahme der Feuerversicherungswerte als Besteuerungsgrundlage ist jedoch in den VStR 1949 und 1953 im Gegensatz zu den VStR 1942[318] nicht mehr vorgesehen[319].

Zu erwähnen ist hier noch die Theorie der betriebsarteigenen Wirtschaftsgüter, die in der Zeit vor 1945 mit Nachdruck von dem damaligen Staatssekretär im Reichsinnenministerium Fritz Reinhardt[320] vertreten wurde. Sie fußte auf

---

317) Krekeler aaO, S. 501, 502

318) Abschn. 37 VStR 1942 - RStBl. 1942 S. 321; vgl. auch RdF-Erlaß vom 17.9.1940 - RStBl. 1940 S. 843

319) vgl. auch BdF-Erlaß vom 17.12.1956 - BB 1957 S. 69

320) Reinhardt, Rechnungswesen, Buchführung und Abschluß- und Bilanzwesen, DStZ 1935 S. 1297 ff

einer Überbetonung der Wirtschaftsgüter, die nicht jederzeit ersetzt werden konnen. Bei diesen sollten als Teilwert die sogenannten erhöhten Wiederbeschaffungskosten angesetzt werden, wobei sich die Erhöhung gegenüber dem normalen Wiederbeschaffungspreis nach dem Betrag bemessen sollte, den das Vorhandensein des Wirtschaftsgutes im Rahmen des vorhandenen Betriebs wert ist, oder anders ausgedrückt: nach der geldwerten Einbuße, die der Erwerber des Betriebs durch den zeitweiligen Ausfall des Wirtschaftsgutes erleidet. Dadurch gewann die Rentabilität eines Betriebes bei der Bildung des Teilwerts Bedeutung. Die VStR 1940[321] haben diese Grundsätze in Abschn. 26.Abs. 5 übernommen. Der Reichsfinanzhof hat sich der Lehre von den erhöhten Wiederbeschaffungskosten gegenüber grundsätzlich ablehnend verhalten[322]. Vollkommen einheitlich war die Rechtsprechung jedoch nicht[323]. Der Bundesfinanzhof hat die Lehre Reinhardts ausdrücklich abgelehnt[324].

IV. Unterarten des gemeinen Werts:

Als weitere Bewertungshilfsmittel kommen der Nennwert, der Kapitalwert, der Kurswert und der Steuerkurswert in Betracht. Im Gegensatz zum gemeinen Wert, Ertragswert und Teilwert sind diese Werte keine Bewertungsmaßstäbe im eigentlichen Sinne, sondern nur Hilfsmittel für die Praxis. Sie stellen keine Abweichung von dem Bewertungsgrundsatz des Bewertungsgesetzes, dem gemeinen Wert, dar. Ihr Zweck erschöpft sich darin, eine schematische Wertermittlung zu ermöglichen. Ihrer Natur nach sind sie Unterarten des gemeinen Werts[325]; denn im Kurs, im Nennwert, im Kapitalwert drückt sich der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Preis am besten aus[326].

---

321) Im Gegensatz dazu enthalten die VStR 1953 und VStER 1957 diesen Begriff nicht mehr

322) z.B. RFHU vom 6.3.1935 VI A 890/34 StuW 1935 Nr. 288

323) vgl. z.B. U.vom 16.12.1936 VI A 589/35 - RStBl.1937 S. 503

324) U vom 15.5.1952 IV 469/51 U - BStBl. 1952 III S. 169

325) s.Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 15 a S. 32, wonach auch der Ertragswert eine "Abart oder besondere Erscheinungsform des gemeinen Werts" darstellt.

326) Uhlich, Grundbegriffe des Reichsbewertungsgesetzes, DStZ 1940 S. 40 (53)

Die Bedeutung der genannten Bewertungshilfsmittel liegt auf dem Gebiete der Bewertung von Wertpapieren, d.h. Urkunden über ein Recht, dessen Verwirklichung von dem Besitz der Urkunde abhängt, von Anteilen, die nicht verbrieft sind, z.B. GmbH-Anteilen, und von Forderungen und Schulden.

1. Der Nennwert:

Der Nennwert ist mit dem Betrag gleichzusetzen, den der Schuldner einer Forderung bei Fälligkeit nach dem Inhalt des Schuldverhältnisse zu entrichten verpflichtet ist[327]; wenn ein Aufgeld (Agio) vereinbart ist, umfaßt der Nennwert auch das Aufgeld.

2. Der Kapitalwert:

Unter Kapitalwert ist der Gesamtwert von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen zu verstehen, der durch Vervielfachung des Wertes einer Jahresleistung ermittelt wird (§ 15 BewG). Diese Gesetzesvorschrift des § 15 BewG regelt die Berechnung des Gesamtwerts von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind. Der Vervielfacher richtet sich jeweils nach dem Lebensalter des Nutzungsberechtigten (§ 16 BewG), und zwar dann, wenn die Dauer des Rechts auf bestimmte Zeit beschränkt, außerdem aber noch von dem Leben einer oder mehrerer Personen abhängig ist.

3. Der Kurswert:

Der Kurswert ist der Borsenpreis eines Wertpapieres. Er stellt den Marktpreis dar, der sich aus dem Verhältnis von Angebot und Nachfrage an der Borse im Zeitpunkt der Bildung des Kurswertes ergibt.

4. Der Steuerkurswert:

Im Gegensatz zum Kurswert ist der Steuerkurswert ein von der Finanzverwaltung festgestellter Wert, der die Kursermittlung vereinfachen und für Fälle, in denen Wertpapiere an verschiedenen Börsen gehandelt werden, eine gleichmäßige Behandlung garantieren soll[327a].

---

327) Krekeler aaO, § 14 Anm. 1 S. 100; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 22 b S. 47

328) Die zum 31.12.1956 festgesetzten Steuerkurswerte sind in der Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 204 vom 23.10. 1957 sowie in BStBl. 1957 I S. 479 veroffentlicht worden.

5. Der Wert nach dem Vielfachen der Jahresrohmiete:

Bewertungshilfsmittel ist auch der Wert nach dem Vielfachen der Jahresrohmiete, der für die Bewertung von bebauten Grundstücken von Bedeutung ist, soweit es sich um Mietwohngrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke handelt. Alle übrigen bebauten Grundstücke sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten (§ 33 BewDV). Jahresrohmiete ist das Gesamtentgelt, das der Mieter oder Pächter kraft Vertrages oder Gesetzes innerhalb eines Jahres für die Benutzung zu zahlen verpflichtet ist[328]. Die Kosten für besondere Anlagen (Zentralheizung, Warmwasserversorgung etc.) bleiben außer Ansatz (§ 34 Abs. 2 BewDV), nicht dagegen die Umlagen und sonstigen Leistungen, die in § 34 Abs. 2 BewDV nicht genannt sind wie Grundsteuer, Müllabfuhr, Schornsteinfegergebühren usw. Mietausfälle werden nicht berücksichtigt, maßgebend ist vielmehr die Sollmiete.

Der Einheitswert ergibt sich aus der Multiplikation der Jahresrohmiete mit Vervielfältigern, die gemäß §§ 35, 36 BewDV von den Oberfinanzpräsidenten festzusetzen waren und je nach Art und Lage usw. der Grundstücke zwischen 5 und 12 schwanken[329]. Der Ermittlung der Vervielfältiger liegen Kaufpreise (gemeine Werte) typischer Grundstücke zugrunde. Es ist s.Zt. eine große Sammlung von Verkaufspreisen veranstaltet und aus dieser Sammlung das dem Durchschnitt entsprechende Vielfache der Jahresrohmiete abgeleitet worden, Das Vielfache der Jahresrohmiete soll also dem Verkaufspreis angepaßt werden. Dieses Bewertungshilfsmittel ist insofern ebenfalls eine Abart des gemeinen Wertes[330].

327a) Die zum 31.12.1956 festgesetzten Steuerkurswerte sind in der Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 204 vom 23.10. 1957 sowie in BStBl. 1957 I S. 479 veröffentlicht worden

328) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn.83 b S. 163

329) vgl. Verordnung der Präsidenten der Landesfinanzämter über die Bewertung bebauter Grundstücke - RStBl. 1934 S. 1641 ff

330) Uhlich, Grundbegriffe des Reichsbewertungsges., DStZ 1940 S. 53; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 82 S. 162, der ihn in der Aufl. 1952 jedoch noch als Abart des Ertragswertes bezeichnete. Für eine Abart des Ertragswertes auch RFHU vom 9.4.1937 - RStBl. S. 634; BFHU vom 23.10.1953 - BStBl. 1953 III S. 352

B. Die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit unter dem Gesichtspunkt der Gesamtbewertung:

I. Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens:

1. Der Grundsatz der Gesamtbewertung beim landwirtschaftlichen Vermögen:

a. Der Ertragswert als Bewertungsmaßstab:

§ 31 Abs. 4 BewG schreibt für das landwirtschaftliche Vermögen noch einmal besonders die Gesamtbewertung vor, obwohl sich dies bereits aus § 2 Abs. 1 BewG ergibt. Die Bestimmung des § 31 Abs. 4 BewG kann daher nur den Sinn haben, gegenüber der allgemeineren Vorschrift des § 2 Abs. 1 BewG letzte Zweifel zu beseitigen[331]. Wertmaßstab ist gemäß § 31 Abs. 1 BewG der Ertragswert.

b. Die Ermittlung des Ertragswertes:

§ 31 Abs. 2 BewG läßt nicht den erzielten, sondern den erzielbaren Reinertrag maßgebend sein, d.h. den Reinertrag, "den der Betrieb im Durchschnitt der Jahre seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß nachhaltig erzielen kann." Das Gesetz geht dabei von der Unterstellung aus, daß die Bewirtschaftung des Betriebs unter gewöhnlichen Verhältnissen erfolgt (z.B. keine Berücksichtigung von Mißernten), daß der Betrieb ordnungsgemäß geführt wird, daß die Bewirtschaftung gemeinüblich ist, d.h. einer in der betreffenden Gegend üblichen Wirtschaftsweise entspricht, und daß die Bewirtschaftung mit entlohnten, fremden Arbeitskräften erfolgt. Die Mitarbeit des Betriebsinhabers und seiner unentgeltlich arbeitenden Familienangehörigen bleibt also außer Ansatz. Ferner wird Schuldenfreiheit unterstellt, was sich im übrigen bereits aus § 29 Abs. 2 BewG ergibt. Bei der Ermittlung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit sind gemäß § 30 Abs. 3 BewG alle Umstände zu berücksichtigen, die auf den Wirtschaftserfolg von Einfluß sind oder von denen die Verwertung der gewonnenen Erzeugnisse abhängig ist. Das Gesetz erläutert dies an den wichtigsten Beispielen:

331) Krekeler aaO, S. 196; Steinhardt aaO, S. 96

"1) die natürlichen Ertragsbedingungen:
Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung und klimatische Verhältnisse;
2) die folgenden wirtschaftlichen Ertragsbedingungen:
a) die Hoflage, Geschlossenheit oder Zersplitterung des Betriebs (innere Verkehrslage),
b) Verkehrs- und Absatzverhältnisse und die Verhältnisse des Arbeitsmarktes (äußere Verkehrslage)."

Nicht genannt ist in § 31 Abs. 3 BewG die Betriebsgröße, die jedoch ebenfalls von Einfluß auf den Ertrag sein kann, was Rothkegel[332)] an Hand von Rentabilitätsberechnungen, die in der Schweiz vorgenommen worden sind, nachweist: Danach ist der Rohertrag von Kleinbetrieben zwar häufig höher als der der Mittel- und Großbetriebe. Der Reinertrag ist dagegen im Verhältnis geringer, da der Lohn- und insbesondere der hohe Sachaufwand einen großen Teil des Rohertrages verschlingen. Der Faktor "Betriebsgröße" kann nach geltendem Recht jedoch höchstens gemäß §§ 36 Abs. 2, 40 Ziff. 1 Buchst. a BewG zu einem Zuschlag oder Abschlag führen. Dagegen sieht der Regierungsentwurf in § 34 Abs. 1 Ziff. 2 d seine Einbeziehung in die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen vor.

Eine individuelle Ertragsermittlung wird nur bei den sogenannten Vergleichsbetrieben durchgeführt, von denen es im damaligen Reichsgebiet 481 gab. Sie sind in den einzelnen OFD-Bezirken als besonders kennzeichnend für die betreffende Gegend auszusuchen. Ihre Zahl reichte aber bei weitem nicht aus, um für die große Masse der zu bewertenden Betriebe das Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu derjenigen der Vergleichsbetriebe zu ermitteln. Deshalb wurde für etwa 7000 Betriebe das Verhältnis ihrer Ertragsfähigkeit zu der des Reichsspitzenbetriebes bestimmt. Diese Betriebe werden als "Untervergleichsbetriebe" bezeichnet. Der Vergleichsbetrieb mit dem größten Ertrag wird in § 34 BewG als Reichsspitzenbetrieb bezeichnet. Vom Reichsminister der Finanzen

---

332) Rothkegel, Die Bedeutung des Betriebsgrößenproblems, StuW 1951 Sp. 199

wurde nach Beratung im Bewertungsbeirat[333] das Verhältnis festgelegt, in dem die Vergleichsbetriebe nach ihrer auf die Flächeneinheit (Hektar) bezogenen Ertragsfähigkeit zum Reichsspitzenbetrieb standen. Diese Feststellung hatte rechtsverbindliche Kraft. Sie wurde im Reichssteuerblatt veröffentlicht[334]. Das Verhältnis der Vergleichsbetriebe zum Reichsspitzenbetrieb ist gemäß § 34 Abs. 2 Satz 1 BewG in einem Hundertsatz auszudrücken (Reichshundertsatz). Für den Reichsspitzenbetrieb betragt dieser loo (§ 34 Abs. 2 Satz 2 BewG). Der Ermittlung der Reichshundertsätze sind gemäß § 36 Abs.1 BewG die tatsachlichen Vernältnisse hinsichtlich der in § 31 Abs. 3 BewG bezeichneten Ertragsbedingungen zugrundezulegen. Alle übrigen, die Ertragsfähigkeit beeinflussenden Umstände - insbesondere der Bestand an Gebäuden und Betriebsmitteln - sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie für die betreffende Gegend als üblich und regelmäßig anzusehen sind. Die Heranziehung der nach § 36 Abs. 3 BewG zu verwertenden Bonitierungsunterlagen der Länder zur Ermittlung der Ertrags-

---

333) Die Vorschriften über den Bewertungsbeirat sind durch das Gesetz über die Bildung eines vorläufigen Bewertungsbeirats vom 26.9.1950 - BGBl. 1950 I S. 682 - als überholt anzusehen. Nach diesem Gesetz werden die Aufgaben des früheren Bewertungsbeirats nunmehr von einem beim Bundesministerium der Finanzen zu bildenden vorläufigen Bewertungsbeirat wahrgenommen. Dieser gliedert sich nach § 1 Abs. 2 des Ges. in eine landwirtschaftliche und eine forstwirtschaftliche Abteilung, eine Weinbau- und eine Gartenbauabteilung. Ferner wird eine Hauptabteilung für die Bearbeitung von Fragen gebildet, die alle Gebiete berühren.
Mit dem vorläufigen Bewertungsbeirat nicht zu verwechseln sind die Landesschätzungsbeirate bei den Oberfinanzdirektionen und die Schatzungsausschüsse bei den Finanzämtern, die anstelle der früheren Sachverständigenbeirate getreten sind. Ihre Funktion besteht in der Beratung der Oberfinanzpräsidenten, z.B. bei der Frage, der Bildung von Untervergleichsbetrieben, die nach näherer Anordnung des "RdF" in § 35 BewG vorgesehen ist.

334) Diese Vorschriften lassen sich mit heutigem rechtsstaatlichen Denken nicht mehr vereinbaren. Der EntwBewG sieht deshalb anstelle der Festsetzungen durch den "RdF" Regelungen durch Rechtsverordnungen vor (vgl. Begr. zu § 35 a EntwBewG).

fähigkeit des Bodens erübrigt sich heute[335], nachdem auf Grund des Gesetzes über die Schätzung des Kulturbodens (Bodenschätzungsgesetz) vom 16.1o.1934[336] eine neue Bodenschätzung durchgeführt worden ist[337]. Die Ergebnisse der Bodenschätzung sollen die Grundlage für eine Überleitung der Werte der Vergleichs- und Untervergleichsbetriebe zu den Werten des einzelnen Betriebs bilden. Dementsprechend hat sich das Bodenschätzungsgesetz in § 1 ein dreifaches Ziel gesetzt:

1) eine gerechte Verteilung der Steuern,
2) die planvolle Gestaltung der Bodennutzung,
3) die Verbesserung der Beleihungsunterlagen.

Die Bodenschätzung ist noch nicht in allen Ländern vollständig abgeschlossen und in das neue Liegenschaftskataster aufgenommen worden. Es liegen jedoch überall bereits vorläufige Feststellungen vor[338], die bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen schon jezt zu verwerten sind[339]. Für die Zukunft sieht der EntwBewG in § 4o Abs. 1 ihre Berücksichtigung bei der Beurteilung der natürlichen Ertragsbedingungen ausdrücklich vor.

Der Feststellung des Reichshundertsatzes folgt die Ermittlung des Hektarsatzes, d.h. des Wertes, mit dem die Flächeneinheit "Hektar" anzusetzen ist. Der Hektarhöchstsatz,.d.h. der Hektarsatz für den Reichsspitzenbetrieb beträgt gemäß § 12 BewDV 378o. Die Ermittlung der Hektarhöchstsätze für die Vergleichs- und Untervergleichsbetriebe bedeutet nur

---

335) Die Grundsteuerbonitierungen waren in den einzelnen Ländern zu verschiedenen Zeiten, nach verschiedenen Grundsätzen und mit unterschiedlicher Genauigkeit durchgeführt worden und im übrigen längst veraltet. Das Ergebnis waren daher häufig sehr große Ungleichheiten in der Besteuerung.

336) RGBl. 1934 I S. 1o5o (BStBl. 1934 S. 13o6); hierzu gehören die Durchführungsbestimmungen zum Bodenschätzungsges. vom 12.2.1935 - RGBl. 1935 I S. 198 und 276 (RStBl. 1935 S. 3o3) und die VO über die Offenlegung der Bodenschätzung vom 31.1.1936 - RGBl. 1936 I S. 12o (RStBl. 1936 S. 162)

337) Schmidt-Degenhardt/Grüß/Lindner aaO, Abschn. 73 a S.145

338) vgl. Begr. zum EntwBewG A I 1 S. 35, 36

339) so u.a. Krekeler aaO, § 36 BewG S. 2o9

noch eine Rechenaufgabe, nämlich der festgestellte Hundertsatz multipliziert mit dem Hektarhöchstsatz und dividiert durch 1oo. Bei einem Hundertsatz von 4o beträgt der Hektarsatz z.B. $\frac{4o \times 3780}{1oo}$ = 1512. Der endgültige Ertragswert der Vergleichs- und Untervergleichsbetriebe sowie aller übrigen zu bewertenden landwirtschaftlichen Betriebe ergibt sich durch Multiplikation des Hektarsatzes mit der in Hektar ausgedrückten Betriebsfläche, d.h. der landwirtschaftlich genutzten Fläche (Acker, Weiden, Wiesen, Sonderkulturen und Gärten nebst Hof- und Gebäudeflächen).

c. Ertragswert und Einheitswert:

Der Ertragswert (Vergleichswert) gilt als Einheitswert, sofern nicht noch Zu- oder Abschläge oder beides zugleich zu machen sind. Die Möglichkeit von Zu- und Abschlägen gleicht Unbilligkeiten aus, die bei dem Verzicht auf individuelle Ertragsermittlung sonst notwendig in einzelnen Fällen entstehen würden, z.B. bei einem Überbestand oder Unterbestand an Gebäuden oder wenn zu einem landwirtschaftlichen Betrieb Wege, Hecken, Gräben, Grenzraine usw. in grösserem Umfange gehören (§ 14 Abs. 1 BewDV). Nach § 4o Ziff. 1 BewG setzen Zu- oder Abschläge voraus, daß die tatsächlichen Verhältnisse von denen, die bei der Feststellung des Reichshundertsatzes oder der Ermittlung des Hektarsatzes unterstellt werden, erheblich abweichen und dadurch zu einer wesentlichen Minderung oder Steigerung der Ertragsfähigkeit führen. Der Umfang der Zu- bzw. Abschläge bemißt sich gemäß § 17 BewDV nach dem Unterschiedsbetrag, der sich zwischen dem unter regelmäßigen Verhältnissen zu erzielenden Ertrag und dem Ertrag ergibt, den der landwirtschaftliche Betrieb in seinem tatsächlichen Zustand nachhaltig erzielen kann. Dies gilt auch für Zuschlage wegen vorhandener Nebenbetriebe und Sonderkulturen, bei denen nicht etwa abstrakt der durch sie erzielte Ertrag zugrundegelegt werden darf[34o]. Der Unterschiedsbetrag ist gemäß § 17 Abs. 2, § 3 a Abs. 2 BewDV mit 18 zu vervielfachen.

24o) vgl. BFHU vom 2o.9.1951 III 136/5o U - BStBl. 1951 III S. 198

2. Ausnahme vom Gesamtbewertungsprinzip bei den wirtschaftlichen Einheiten des landwirtschaftlichen Vermögens:

Das nach der geschilderten Methode lückenlos durchgeführte Prinzip der Gesamtbewertung erleidet jedoch eine Reihe von Ausnahmen, da trotz § 31 Abs. 4 BewG eine Anzahl von Wirtschaftsgütern des landwirtschaftlichen Vermögens einer Sonderbewertung unterzogen wird. Das ist der Fall bei landwirtschaftlichen Grundstücksflächen, die auf Grund ihrer geringen Ertragsfähigkeit zwar landwirtschaftlich genutzt, nicht aber bestellt werden, z.B. unkultiviertes Heideland (§ 13 Abs. 1 Ziff. 1 b BewDV). Hier ist eine selbständige Ermittlung des Hektarsatzes vorgeschrieben. Ferner findet eine Sonderbewertung für die forstwirtschaftlich, weinbaumäßig und gärtnerisch genutzten Grundstücksflächen, die gemäß § 30 Abs. 1 BewG in die landwirtschaftliche Einheit einbezogen werden, nach den für die Bewertung der forstwirtschaftlichen Einheiten bestehenden Vorschriften (§ 13 Abs. 1 Ziff. 2 BewDV), nach den entsprechenden Hektarsätzen für Weinbaulagen (§ 13 Abs. 1 Ziff. 3 BewDV) und den für die gärtnerischen Einheiten geltenden Bestimmungen statt. Mit dem Einzelertragswert sind die Teile einzusetzen, die losgelöst von ihrer Zugehörigkeit zum landwirtschaftlichen Betrieb zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören würden (§ 13 Abs. 1 Ziff. 5 BewDV), ferner Abbauland, d.h. Flächen einer landwirtschaftlichen Einheit, die nur durch Abbau einen gewissen Ertrag abwerfen, z.B. Kalk-, Sand-, Kiesgruben usw. (§ 13 Abs. 2 Ziff. 1 BewDV) und alle übrigen Teich-, See- und Flußflächen, sofern sie nicht als Unland oder gemäß § 14 Abs. 2 BewDV überhaupt nicht bewertet werden. Die durch die Sonderbewertung gefundenen Werte sind dem Einheitswert zuzurechnen.

Die Sonderbewertung muß in allen Fällen nur dann durchgeführt werden, wenn der Ertrag der der Sonderbewertung vorbehaltenen Wirtschaftsgüter im Verhältnis wesentlich von dem des übrigen landwirtschaftlichen Betriebs abweicht (§ 13 Abs. 3 BewDV). Bei nur unwesentlicher Wertabweichung kann das Finanzamt also von der gesonderten Bewertung absehen und den Hektarsatz auf den ganzen Betrieb anwenden. Die Vor-

schrift des § 13 Abs. 3 BewDV, die geeignet ist, in erheblichem Ausmaß überflüssige Arbeit zu verhindern, verdeutlicht, daß der Gesetzgeber Abweichungen von dem Grundsatz der Gesamtbewertung nur in Ausnahmefällen zulassen will, nämlich dann, wenn anderenfalls der steuerliche Grundsatz der Gerechtigkeit gefährdet wäre. Diese Bestimmung kann daher nicht als Durchbrechung des Prinzips der Gesamtbewertung angesehen werden, sie paßt es lediglich der steuerlichen Leistungesfähigkeit des Steuerpflichtigen an.

Aus dem gleichen Grunde scheiden Flächen einer landwirtschaftlichen Einheit, die überhaupt keinen Ertrag abzuwerfen in der Lage sind, gänzlich aus der Bewertung aus. Dazu gehören Unland, "das auch bei geordneter, verständiger Wirtschaftsweise nicht in Kultur genommen werden kann" (§ 15 BewDV) und die in § 4 Abs. 9 GrStG genannten Teile landwirtschaftlicher Einheiten wie öffentliche Straßen, Brücken, Häfen, Schienenwege usw. (§ 14 Abs. 2 BewDV).

Das im "sozialen Interesse" entwickelte Gerechtigkeitsprinzip[341] im Steuerrecht ist auch der Ausgangspunkt für ein Abweichen von der Gesamtbewertung beim Mindestwertprinzip (§ 33 BewG). Dieses soll verhindern, daß eine verschiedene Bewertung gleichartiger Wohngebäude erfolgt, je nachdem, ob sie zum Grundvermögen oder zum landwirtschaftlichen Vermögen gehören. Die Ungerechtigkeit derartiger Bewertungsergebnisse würde besonders kraß in kleinen Gemeinden zutage treten, in denen kleine landwirtschaftliche Betriebe und kleine bebaute Grundstücke nebeneinander liegen, ohne daß sich ihre Wohngebäude wesentlich voneinander unterscheiden. Solche Ungleichmäßigkeiten in der Bewertung sollen dadurch verhindert werden, daß an die Stelle des Ertragswertes der Mindestwert tritt. Er setzt sich nach § 5 BewDV zusammen aus dem Wohnungswert und dem Wirtschaftswert. Der Wohnungswert ist der Wert des Gebäudes oder Gebäudeteils, das dem Betriebsinhaber als Wohnung dient. Die Bewertung erfolgt nach den Bestimmungen über Mietwohngrundstücke, d.h. mit dem Vielfachen der Jahresrohmiete. Der Wirtschaftswert ist der Wert aller übrigen Teile des Betriebs, insbesondere der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks-

341) Begr. zu § 33 BewG - RStBl. 1935 S. 167

flächen, der Betriebsmittel, der Wirtschaftsgebäude und der Wohngebäude für das Dienstpersonal[342]. Die Bewertung erfolgt nach den Hektarsätzen, die für den Betrieb anzuwenden wären, wenn keine Bewertung nach dem Mindestwert stattfände (§ 7 Ziff. 1 BewDV). Im Hinblick auf die gesonderte Bewertung der Wohnung des Betriebsinhabers werden die maßgebenden Hektarsätze jedoch um 2o % gekürzt (§ 7 Ziff. 1 a BewDV). Die Mindestbewertung ist auf die Fälle beschränkt, in denen der nach Hektarsätzen berechnete Wert unter dem nach § 33 BewG berechneten Mindestwert liegt. Häufig läßt es sich nicht von vornherein überblicken, ob Regel- oder Mindestbewertung in Frage kommt. In diesem Fällen sind für die Entscheidung über die Bewertungsart Probeberechnungen vorzunehmen[243].

3. Die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens:

Auf die Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens finden grundsätzlich die Vorschriften des Bewertungsgesetzes über den Ertragswert (§ 31 BewG) und den Mindestwert(§ 33 BewG) Anwendung (§ 45 Abs. 2 BewG), ferner die Bestimmungen der Bewertungsdurchführungsverordnung über die Bestandteile des Mindestwertes, über die Bewertung von Wegen, Hecken und Gräben usw. (§ 14 BewDV), über die bewertungsmäßige Behandlung von Unland (§ 15 BewDV) und über die Bemessung von Zu- und Abschlägen (§§ 17, 2o BewDV).

Das Bewertungsverfahren, d.h. die Ermittlung des Ertragswertes, folgt dagegen anderen Bestimmungen, denn in der Forstwirtschaft ist der wichtigste Ertragsfaktor nicht wie in der Landwirtschaft der Grund und Boden, sondern der vorhandene Bestand an Holz[344]. Es muß deshalb der Ermittlung des nachhaltig erzielbaren Reinertrages, der ebenso wie bei der Landwirtschaft auch bei der Forstwirtschaft die Grundlage des Ertragswerts bildet, als Rohertrag die Holzgewinnung zugrundegelegt werden. Während der landwirtschaftliche Ertrag jährlich anfällt, ist forstwirtschaftlicher Ertrag nur in Abständen von mehreren Jahren, der sogenannten Umtriebszeit,

343) Krekeler aaO, S. 2o3

344) s.Steinhardt aaO, S. 1o8; Krekeler aaO, S. 234; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 74 c S. 149

und verschieden je nach der Baumart zu erwirtschaften. Innerhalb der Umtriebszeit werden je 20 Jahre (Altersstufen) zu einer Altersklasse zusammengefaßt. Betriebe, bei denen alle oder jedenfalls so viele Altersklassen vorhanden sind, daß jedes Jahr schlagreifes Holz anfällt, werden als Nachhaltsbetriebe (mit regelmäßigem Altersklassenverhältnis) bezeichnet im Gegensatz zu den aussetzenden Betrieben, bei denen diese Voraussetzungen nicht vorliegen, weil nur eine oder wenige Altersklassen bestehen. Bei den "aussetzenden Betrieben" ist deshalb eine jährliche Nutzung nicht möglich. Sie erbringen einen Ertrag nur in längeren Zwischenräumen, in den dazwischen liegenden Jahren setzt der Ertrag aus. Die Bewertung erfolgt für beide Betriebsarten nach dem sogenannten Altersklassenverfahren. Eine individuelle Ertragsermittlung findet ähnlich wie beim landwirtschaftlichen Vermögen nur für einige Betriebe, und zwar Nachhaltsbetriebe statt. Der Ertrag aller übrigen forstwirtschaftlichen Betriebe wird durch Vergleich mit diesen Nachhaltsbetrieben ermittelt (§ 45 Abs. 3 BewG). Für die praktische Durchführung des Altersklassenverfahrens hat der Reichsminister der Finanzen gemäß § 45 Abs. 3 Ziff. 1 - 3 BewG mit Unterstützung des Bewertungsbeirates (§ 46 Abs. 2 Ziff. 1 BewG) mit rechtsverbindlicher Kraft Hektarsätze für Nachhaltsbetriebe bestimmt, und zwar getrennt nach den verschiedenen in Betracht kommenden Holzarten, Standortklassen, Bestockungsgraden und erzielbaren Holzpreisen eines Hochwaldes. Für die Mittelwald-, Niederwald- und Alpenwald[344a)] (Schutzwald-) Betriebe, die auf Grund ihrer Eigenart schwerlich in einzelne Altersklassen aufgeteilt werden können, sind besondere Hektarsätze aufgestellt worden[345)]. Der Reichsminister der Finanzen bestimmte ferner, mit welchem Hundertsatz dieses Hektarsatzes die einzelnen Altersklassen anzusetzen waren.

344a) Die Begriffe "Hochwald", "Mittelwald", "Niderwald" beruhen nicht auf der Höhe der Bäume. Unter Hochwald wird ein Wald verstanden, der durch natürlich anfallenden Samen entsteht. Niederwald sind Waldungen, bei denen der Nachwuchs durch den Ausschlag der Stöcke und Wurzeln erzielt wird. Mittelwald ist die Verbindung von Hochwald und Niederwald. Alpenwälder dienen dem Schutz gegen Lawinen, Erdrutsch und dergl.

345) vgl. "Hilfsmittel für die Einheitsbewertung forstwirtschaftlicher Betriebe" - RStBl. 1935 S. 281 und 420

4. Die Bewertung des Weinbauvermogens:

Auch bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten des Weinbauvermögens gelten grundsatzlich die Bestimmungen über die Bewertung des landwirtschaftlichen Vermogens entsprechend. Anstelle der Vergleichsbetriebe treten jedoch Vergleichslagen. Unter einer Lage ist eine Grundstücksfläche zu verstehen, auf der Trauben derselben Art und Güte angebaut werden. Der Unterschied grundet sich darauf, daß ein Weinbaubetrieb sich regelmäßig aus den verschiedensten Lagen zusammensetzt, so daß ein Vergleich einzelner Betriebe als Ganzes miteinander nicht geeignet ist, objektive Werte zu finden. Ausgangspunkt ist die Reichsspitzenlage als die Lage größter Ertragsfähigkeit, deren Funktion der des Reichsspitzenbetriebes bei dem landwirtschaftlichen Vermögen entspricht. Für sie wird nach ihrer Ertragsfähigkeit der Wert eines Hektars - Hektarsatz - festgestellt und ebenso wie bei der Landwirtschaft als Hektarhöchstsatz bezeichnet. Der Hektarhöchstsatz ist durch § 22 BewDV auf 16o ooo DM festgesetzt. Bei den Vergleichslagen sind die für die betreffende Gegend regemäßigen Verhaltnisse an Stelle der tatsächlichen zu unterstellen, soweit es sich um die Hoflage, die Geschlossenheit oder Zersplitterung des Betriebs und um den Bestand an Gebäuden und Betriebsmitteln und die Betriebsgröße handelt (§ 47 Abs. 4 BewG). Das erklärt sich daraus, daß an einer Vergleichslage in der Regel mehrere Betriebe beteiligt sind, deren innere Verkehrslage mehr oder weniger voneinander abweicht. Wesentliche Abweichungen im Einzelfall können auch hier wieder durch Zu- bzw. Abschläge berücksichtigt werden.

5. Die Bewertung der gärtnerischen Einheiten:

Die Bewertung der gärtnerischen Einheiten erfolgt ebenfalls nach dem Ertragswertprinzip. § 48 BewG enthält jedoch keine Vorschriften über das Bewertungsverfahren und auch keine Verweisungen auf die entsprechenden Bestimmungen für die landwirtschaftlichen Einheiten. Grundsätzlich müßte daher der Ertrag eines jeden gärtnerischen Betriebs einzeln berechnet werden. Für die OFD-Bezirke Baden (Karlsruhe), Hessen (Darmstadt), München, Nürnberg, Württemberg (Stutt-

gart) und Würzburg wird das Verfahren tatsächlich so gehandhabt. Für die übrigen OFD-Bezirke sind vom Reichsminister der Finanzen gemäß § 46 Abs. 3 BewG, § 27 BewDV für die Einheitsbewertung nach dem Stand vom 1.1.1935 Bewertungsstützpunkte festgelegt worden, allerdings beschränkt auf Gemüse-, Spargel-und Obstbaubetriebe[346], für einige FA-Bezirke auch für Baumschul- und Forstpflanzenzuchtbetriebe[347]. Durch Vergleich mit den Bewertungsstützpunkten sind die Erträge der einzelnen gärtnerischen Betriebe in den betreffenden OFD-Bezirken zu errechnen[348].

Der Wohnungswert des Betriebsinhabers ist in den Wertansätzen für die einzelnen Teile des Betriebes nicht berücksichtigt. Der ermittelte Ertragswert muß deshalb in allen Fällen, in denen ein Wohngebäude des Betriebsinhabers oder ein seiner Wohnung dienender Gebäudeteil zum gärtnerischen Betrieb gehört, für die Feststellung des Einheitswerts des Betriebs um den Wohnungswert erhöht werden. Der Wohnungswert ergibt sich auf dem Vielfachen der Jahresrohmiete für Mietwohngrundstücke.

6. Die Bewertung des übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens:

Das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen wird gemäß § 31 BewDV nach dem Einzelertragswert bewertet. Ein vergleichendes Verfahren wie bei der Landwirtschaft findet nicht statt, da die Zahl der in Frage kommenden Betriebe zu klein und zu vielgestaltig ist. Die Ermittlung des Einzelertragswertes erfolgt durch Multiplikation des jährlichen Reinertrages mit der Zahl 18. Maßgebend ist der Ertrag, den der Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen kann.

---

346) vgl. die Bekanntmachung des RdF vom 2.1o.1935 - RStBl. 1935 S. 1265 ff - vom 27.11.1935 - RStBl. 1935 S. 1465 ff - und vom 19.6.1937 - RStBl. 1937 S. 742

347) vgl. Bekanntmachung des RdF vom 19.6.1937 - RStBl. 1937 S. 742 ff

348) vgl. dazu auch die Richtlinien für die Ermittlung des Ertragswertes der Gemüse-, Spargel- und Obstbaubetriebe durch Erlaß des RdF vom 5.1o.1935 - RStBl. 1935 S. 1268 ff

7. Die nach dem EntwBewG vorgesehene Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens:

Der EntwBewG nimmt als wesentliche Änderung zur jetzigen Fassung die Aufteilung des Einheitswertes aller Betriebe des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in Wirtschaftswert und Wohnungswert vor (§ 32 EntwBewG). Aus der bisherigen Ausnahmevorschrift über den Mindestwert soll danach eine allgemeine Regelung werden. Die Aufteilung wird für notwendig erachtet, um "eine gerechte Bewertung, insbesondere im Verhältnis zum Grundvermögen" zu gewährleisten[349]. Um den Zweck der Gesetzesänderung, nämlich die gerechte Abstufung der Werte zu vergleichbaren Einheiten des Grundvermögens (Wohnhäuser ländlicher Arbeiter, Arbeiter usw.) zu erreichen, soll der Wohnungswert nicht nur den Wert erfassen, mit dem das Wohngebäude des Betriebsinhabers oder der seiner Wohnung dienende Gebäudeteil anzusetzen ist, sondern aller für Wohnzwecke dienenden Gebäudeteile des Betriebs (§ 38 EntwBewG).

Als wesentliche Neuerung gegenüber dem geltenden Recht bringt der Entwurf ferner in § 35 Abs. 5 eine Bestimmung, die eine Bewertung aller Betriebe des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit dem Einzelertragswert an Stelle des Vergleichswertes ermöglicht, wenn letzterer den tatsächlichen Gegebenheiten nicht gerecht zu werden vermag. Durch diese Regelung soll berücksichtigt werden, daß "die Einrichtung hoch entwickelter Spezialbetriebe und das Auftreten neuer Formen der Bodennutzung die Bewertung vor Aufgaben stellen kann, die nicht durch den Vergleich mit Bewertungsstützpunkten gelöst werden können."[350].

II. Die Bewertung des Grundvermögens unter dem Gesichtspunkt Gesamtbewertung:

1. Die Bewertung der bebauten Grundstücke:

Für die Bewertung der bebauten Grundstücke sind fünf Grundstückshauptgruppen zu unterscheiden:

---

349) Begr. zu § 32 EntwBewG S. 51, 52

350) vgl. Begr. zu § 35 EntwBewG S. 53

1) die Mietwohngrundstücke, die zu mehr als 8o % Wohnzwekken dienen mit Ausnahme der Einfamilienhäuser (§ 32 Abs. 1 Ziff. 1 BewDV),
2) Geschäftsgrundstücke, d.h. bebaute Grundstücke, die zu mehr als 8o % unmittelbar eigen- oder fremdgewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen (§ 32 Abs. 1 Ziff.2 BewDV),
3) gemischt-genutzte Grundstücke, die weder unter Ziff. 1 noch Ziff. 2 fallen noch Einfamilienhäuser sind (§ 32 Abs. 1 Ziff. 3 BewDV),
4) Einfamilienhäuser im Sinne von § 32 Abs. 1 Ziff. 4 Bew DV[351],
5) alle bebauten Grundstücke, die nicht unter die voraufgehenden Ziffern fallen (§ 32 Abs. 1 Ziff. 5)[352], z.B. Turnhallen, massive Bootshäuser und Clubhäuser[353].

Diese Aufzählung ist erschöpfend. Für jedes Grundstück muß deshalb vor seiner Bewertung festgestellt werden, zu welcher Grundstückshauptgruppe es gehört. Die Art der Nutzung ist jeweils nach dem Verhältnis der Jahresrohmiete (§ 34 BewDV) zu beurteilen (§ 32 Abs. 2 BewDV). Für die Einreihung eines Grundstücks in einer der Grundstückshauptgruppen ist nicht der allgemeine, auf lange Sicht geplante Betriebszweck, sondern der tatsächliche Hauptzweck am Stichtag entscheidend[354].

Die Einteilung in die fünf Grundstückshauptgruppen ist wichtig wegen der Unterschiedlichkeit der Bewertungsmaßstäbe. Gemäß § 33 Abs. 1 BewDV sind Mietwohngrundstücke und gemischt-genutzte Grundstücke mit dem Vielfachen der Jahresrohmiete zu bewerten. Die Vervielfältiger sind in der Bewertungsdurchführungsverordnung nicht festgelegt. Sie werden in jedem OFD-Bezirk einzeln ermittelt. Die Grundlage bilden tatsächlich erzielte Kaufpreise. Alle übrigen

---

351) vgl. hierzu die vom BFH im Urteil vom 19.7.1951 III 35/51 U - BStBl. 1951 III S. 176 - aufgestellten Leitsätze

352) s. Steinhardt aaO, S. 12o

353) § 51 d Abs. 1 Ziff. 5 EntwBewG sieht daneben die Gruppe der Zweifamlilienhäuser vor

354) so BFHU vom 12.3.1954 III 141/53 U - BStBl. 1954 III S. 146 unter dem Hinweis auf die Rspr. des RFH, insbes. der Urteile vom 22.4.1937 III A 228/36 - RStBl. 1937 S. 823 und vom 21.1o.1937 III A 261/37 - RStBl. 1937 S. 275

Grundstückshauptgruppen sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten (§ 33 Abs. 2 BewDV). Für Geschäftsgrundstücke, die einen besonderen Charakter haben wie insbesondere Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücke, haben sich beide Bewertungsverfahren des § 33 BewDV als ungeeignet erwiesen. Sowohl für das Rohmietverfahren als auch für eine Bewertung mit dem gemeinen Wert fehlt es an geeigneten Vergleichsmöglichkeiten, für das Rohmietverfahren deshalb, weil eine Vermietung dieser Geschäftsgrundstücke nur in wenigen Fällen erfolgt oder aber individuellen Faktoren unterliegt. Die gleiche Schwierigkeit besteht für die Ermittlung des gemeinen Wertes, da die Ableitung der Einheitswerte für derartige Grundstücke aus Kaufpreisen als Schätzungsunterlagen deswegen nicht möglich ist, weil die verkauften Grundstücke mit den zu bewertenden nicht verglichen werden können. Für die Bewertung der Fabrik-, Hotel- und Warenhausgrundstücke auf den 1.1.1935 hat der Reichsminister der Finanzen daher ein besonderes Bewertungsverfahren angeordnet, das als "Weilsches Verfahren"[355] bekannt ist. Es gründet sich auf eine Sachwertberechnung. Die Richtlinien sind in den Erlassen des Reichsministers der Finanzen vom 23.2.1935[356], vom 13.7.1935[357], vom 17.7.1935[358], vom 24.12.1935[359] und vom 16.5.1936[360] veroffentlicht. Der Sachwert (Realwert) des Weilschen Verfahrens setzt sich sowohl für Fabrik-, wie auch für Hotel- und Warenhausgrundstücke zusammen aus dem Bodenwert und dem Gebäude(real)wert. Letzterer wird aus den Herstellungskosten ermittelt. Es ist dabei von dem Kosten auszugehen, die 1913 aufzuwenden waren, um ein Gebäude der betreffenden Bauart zu errichten. Für die technische Abnutzung bis zum Stichtag sind Kürzungen vorgesehen, während für die Anpassung an die heutigen Preisverhältnisse ein Zuschlag erfolgt, der sich aus der bestehenden Baukostenüberteuerung ergibt. Im einzelnen weist das Bewertungs-

---

355) nach Ministerialrat Weil
356) RStBl. 1935 S.35o ff
357) RStBl. 1935 S. 1559 ff
358) RStBl. 1935 S. 1o18 ff
359) RStBl. 1935 S. 1559 ff
36o) RStBl. 1936 S. 566 ff

verfahren für die drei verschiedenen Arten von Geschäftsgrundstücken jedoch Unterschiede auf.

Im Falle des § 33 Abs. 2 BewDV konnen die Oberfinanzpräsidenten ausnahmsweise für Geschaftsgrundstücke oder deren Unterarten die Bewertung nach Abs. 1, d.h. mit dem Vielfachen der Jahresrohmiete, vorschreiben, nämlich dann, wenn die Jahresrohmiete sich "unschwer ermitteln oder schätzen läßt". Ferner kann in allen Fällen die Bewertung nach dem gemeinen Wert erfolgen, sofern sich die Rohmiete nur schwer ermitteln oder schätzen läßt (§ 33 Abs. 3 BewDV), etwa wenn der Mietzins nicht ausschließlich in Geld entrichtet wird, sondern der Mieter bzw. Pächter daneben andere Leistungen sachlicher oder persönlicher Art schuldet. Die Vorschrift des § 33 Abs. 3 BewDV stellt eine Ausnahme dar. Eine Ausdehnung auf die Fälle, in denen der nach dem Rohmietverfahren ermittelte Wert hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt, ist demnach unzulässig[361].

In keinem Fall darf der Wert der bebauten Grundstücke den Wert unterschreiten, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück zu bewerten wäre. Diese Mindestwertvorschrift des § 40 BewDV hat insbesondere Bedeutung für die Bewertung nach dem Rohmietverfahren. Es soll vermieden werden, daß wertvolle Grundstücke, etwa in Großstädten, deshalb mit niedrigem Wert angesetzt werden, weil die erzielbaren Mieten wegen Alters des Gebäudes oder sonstiger Mängel gering sind. § 40 BewDV stellt keine Ausnahmevorschrift dar, sondern ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die besonderen Voraussetzungen vorliegen[362].

2. Die Bewertung der unbebauten Grundstücke:

Unbebaute Grundstücke, insbesondere Bauland[363], sind gemäß § 53 BewG, § 44 BewDV mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Aufstehende Bauwerke, die nicht Gebäude im Sinne bebauter Grundstücke sind, wirken dabei u.U. werterhöhend.

---

361) RFHU vom 9.4.1937 III A 30/37 - RStBl. 1937 S. 634; U vom 14.3.1940 III 282/38 - RStBl. 1940 S. 589 (590)

362) RFHU vom 26.1.1933 III A 7/33 - RStBl. 1933 S. 214

363) daneben Industrieland, Land für Verkehrszwecke, Freiflächen etc., vgl. Abschn. II A 1 a 1 der Richtlinien für die Finanzämter zur Ermittlung des Bodenwertes (Bodenwert-Richtlinien) für NW - BStBl. 1957 II S. 29

Der gemeine Wert wird aus Vergleichen mit den Kaufpreisen ermittelt, die für ähnliche Grundstücke in derselben Gegend im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt worden sind. Diese Verkäufe werden bei den Finanzämtern in sogenannten Kaufpreissammlungen festgehalten.

3. Die Bewertung des Erbbaurechts:

Die Bewertung des Erbbaurechts erfolgt nach der besonderen Vorschrift des § 46 BewDV. Zunächst ist ohne Berücksichtigung der Belastung der Gesamtwert für den Grund und Boden einschließlich der Gebäude zu ermitteln. Der Bewertungsmaßstab, der in Betracht kommt, richtet sich danach, zu welcher Grundstückshauptgruppe das einheitlich bebaute Grundstück gehören würde. Der Gesamtwert ist dem Erbbauberechtigten voll zuzurechnen, wenn die Dauer des Erbbaurechts am Stichtag noch 5o Jahre und länger beträgt. Ist sie geringer, so ist der Gesamtwert auf den Grund und Boden und auf die Gebäude nach dem Verhältnis der gemeinen Werte des Gebäudes und des Grund und Bodens zu verteilen (§ 46 Abs. 3 BewDV). Dem Erbbauberechtigten ist dabei der Wert des Gebäudes voll zuzurechnen und vom Wert des Grund und Bodens der Anteil, der sich nach der Dauer des Erbbaurechts (§ 46 Abs. 3 Satz 1 BewDV) bemißt. Der restliche Anteil ist dem Erbbauverpflichteten zuzurechnen, ferner unter besonderen Voraussetzungen (vgl. § 46 Abs. 3 Satz 2 BewDV) ein Anteil am Wert des Gebäudes.

4. Die Bewertung des Wohnungs- und Teileigentums:

Der Bewertung des Wohnungs- und Teileigentums hat die Bestimmung vorauszugehen, zu welcher Grundstückshauptgruppe es gehört. Diese Frage ist nach der tatsächlichen Benutzung der wirtschaftlichen Einheit, d.h. des Wohnungs- oder Teileigentums, zu entscheiden, nicht nach derjenigen des Gesamtgrundstücks[364]. Für die Streitfrage, ob das rein Wohnzwecken dienende Wohnungseigentum als Einfamilienhaus oder sonstiges bebautes Grundstück anzusehen ist, sieht der EntwBewG eine Lösung im ersteren Sinne vor.

Verfahrensvorschriften über die Bewertung des Wohnungs-

364) Gürsching-Stenger aaO, § 5o Anm. 7 , 4c S. 21; Krekeler aaO, § 5o BewG S. 278; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 95 b S. 182

und Teileigentums sind bisher nicht in das Bewertungsgesetz bzw. in die Bewertungsdurchführungsverordnung aufgenommen worden. Am geeignetsten erscheint das Rohmietverfahren[365]. Das Sachwertverfahren könnte nur auf dem Umweg über die Bewertung des gesamten Grundstücks durchgeführt werden[366]. Da die Miete auch die gemeinschaftlich genutzten Teile erfaßt, muß ein zusätzlicher Ansatz des Wertes der Miteigentumsanteile entfallen[367].

5. Die Bewertung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden:

Im Falle der Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden (§ 5o Abs. 3) sind beide Teile als selbständige wirtschaftliche Einheiten zu behandeln. Nach einem Bescheid des Bundesfinanzhofs vom 3o.1.1953 und Urteil vom 8.5.1953[368] ist es dabei unzulässig, neben dem Gebäude, das auf Grund der Fiktion des § 5o Abs. 3 BewG als bebautes Grundstück gilt, den Grund und Boden ebenfalls als bebautes Grundstück anzusehen. Dieser soll vielmehr nach den Grundsätzen über unbebaute Grundstücke zu bewerten sein. Der Bundesfinanzhof fußt dabei auf der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[369], wonach die Vorschriften über die Bewertung bebauter Grundstücke nur in den Fällen zur Anwendung kommen können, in denen Grund und Boden mit dem Gebäude eine wirtschaftliche Einheit bilden. Die Auffassungen von Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof sind in der Literatur mit Recht nicht gebilligt worden. Es wird zwar anerkannt, daß sie dem Gesetzeswortlaut entsprechen[37o], jedoch kritisiert, daß sie in der Praxis zu unüberwindlichen Bewertungsschwierigkeiten führen[371], da der Grund und Boden, wenn auch nicht rechtlich, so doch tatsächlich bebaut sei. Rössler[372] bezeichnet die Auffassung des Bundesfinanzhofs als "eine gewisse Übersp.tzung eines zwar begrifflich richtigen Gedankengan-

365) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn.95 b S. 183

366) Krekeler aaO, § 5o BewG S. 28o

367) Gürsching-Stenger aaO, § 5o BewG Anm. 7 S. 21

368) III 1o9/52 U - BStBl. 1953 III S. 195; ebenso Gürsching-Stenger aaO, § 5o BewG Anm. 6 S. 17

369) U vom 19.3.1931 III 335/29 - RStBl. 1931 S. 517; U vom 3o.11.1933 III A 131/33 - RStBl. 1934 S. 166

37o) Dziegalowski-Thümen aaO, Fußn. zu Abschn.9, Anm. 8 S.335

371) Krekeler aaO, § 5o Abs. 3 BewG, Anm. 2 S. 274; Dziegalowski-Thümen aaO

ges, der jedoch nicht mehr einer dem Zweck des Gesetzes entsprechenden und mit der Realität übereinstimmenden vernünftigen und für die Praxis brauchbaren Auslegung entspricht." Nach § 53 k Abs. 1 EntwBewG sollen Grund und Boden als bebautes Grundstück derselben Grundstücksart wie das Gebäude zu behandeln sein.

6. Die im EntwBewG vorgesehene Bewertung des Grundvermögens:

Die Praxis hat im Laufe der Jahre erwiesen, daß das bisherige Verfahren, insbesondere die Bewertung nach dem Vielfachen der Jahresrohmiete, obwohl es den Grundsatz der Gesamtbewertung - abgesehen von der Ausnahmevorschrift über den Mindestwert - lückenlos durchführt, erhebliche Fehlerquellen enthält, die eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung häufig unmöglich machen. Die Bewertung des Grundvermogens soll daher nach dem EntwBewG grundsatzlich nach neuen Gesichtspunkten durchgeführt werden. Die Begründung zum EntwBewG[373] setzt sich eingehend mit dem jetzt geltenden Recht auseinander und hebt seine Mängel hervor. Es wird insbesondere kritisiert, daß die Rohmiete als Grundlage für das Rohmietverfahren nur grobe Anhaltspunkte für die Wertermittlung liefern könne, da der Unterhaltungsaufwand und die übrigen Bewirtschaftungskosten bei den einzelnen Grundstücksarten, bei Alt- und Neubauten, sowie in den einzelnen Gemeinden verschieden hoch seien. Der Entwurf schlägt deshalb vor, nicht die Roheinnahmen, sondern den Reinertrag der Bewertung zugrundezulegen. Im einzelnen sieht er zwei Bewertungsverfahren vor:
1) das Ertragswertverfahren für die besonders ertragbringenden Grundstücke, das sind die Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischtgenutzten Grundstücke und die Ein- und Zweifamilienhäuser (§ 51 e Abs. 1 EntwBewG),
2) das Sachwertverfahren für Grundstücke, deren Wert sich nicht im Ertrage ausdrückt (§ 51 e Abs. 2 EntwBewG). Das sind in erster Linie die Fabrikgrundstücke, aber auch die Hotelgrundstücke. Das Sachwertverfahren soll außerdem gemäß

372) Rössler, Zur Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten auf fremdem Grund und Boden, DStZ 1954 S. 9

373) A I 6 Bundestagsdrucksache 2544

§ 51 e Abs. 3 EntwBewG in besonderen Fällen auch für Geschäftsgrundstücke und Ein- und Zweifamilienhäuser Anwendung finden.

Im Bewertungsverfahren für Fabrik- und andere Geschäftsgrundstücke wie Hotels, Theater, Krankenhäuser etc. würde es daher bei der bisherigen Regelung verbleiben. Dagegen bedeutet das Ertragswertverfahren eine Neuheit. Der Ertragswert = Grundstückswert teilt sich auf in Bodenwert und Gebäudewert (§ 52 EntwBewG). Der Grund und Boden ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 52 a EntwBewG). Der Gebäudewert soll nach einem besonderen Verfahren ermittelt werden, das vom jährlichen Reinertrag des Grundstücks ausgeht, aus dem der Bodenertragsanteil auszuscheiden ist. Der Reinertrag errechnet sich aus der Jahresrohmiete, vermindert um die Bewirtschaftungskosten, zu denen nach § 52 f Abs. 2 EntwBewG die Abschreibungen, die Verwaltungskosten, die Instandhaltungskosten, das Mietausfallwagnis und die Betriebskosten gehören.

III. Die Bewertung des gewerblichen Betriebsvermögens:

1. Teilwert statt Gesamtbewertung:

Für den gewerblichen Betrieb als wirtschaftliche Einheit des gewerblichen Betriebsvermögens ist der Einheitswert gleich der Summe der Einzelwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter. Das Bewertungsgesetz löst sich hier bewußt von der Gesamtbewertung zugunsten der Einzelbewertung, weil es davon ausgeht, daß die Gesamtbewertung der Verschiedenartigkeit der in Frage kommenden wirtschaftlichen Einheiten nicht gerecht zu werden vermag[374]. Als grundsätzlichen Bewertungsmaßstab bestimmt es in § 66 Abs. 1 BewG den Teilwert und trägt damit der Zusammengehörigkeit der gewerblichen Wirtschaftsgüter insofern Rechnung, als es den Teilwert nicht als losgelösten Einzelwert, sondern als anteiligen Betriebswert auffaßt[375]. Mit dem Teilwert werden bewertet:
1) die beweglichen, (körperlichen) Sachen, das sind Maschinen, Rohstoffe, Halb- und Fertigfabrikate, Werkzeuge, Be-

374) s.S. 90 der Abhandlung
375) s.S. 87 ff der Abhandlung

triebsstoffe und Inventar, und zwar auch dann, wenn sie wesentlicher Bestandteil eines Betriebsgrundstücks oder einer Gewerbeberechtigung sind,
2) Forderungen, soweit sie nicht auf Kapital, sondern auf Lieferung von Waren und anderen Gegenständen gerichtet sind, Urheberrechte, Patente und sonstige Rechte, z.B. Nutzungsrechte,
3) die immateriellen Wirtschaftsgüter, insbesondere der Geschäftswert. Eine Verteilung von ideellen Werten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter und eine dadurch bewirkte Erhöhung des Gesamtwerts ist unzulässig, da der Gesetzgeber sich in § 66 BewG eindeutig für die Einzelbewertung des gewerblichen Betriebsvermögens entschieden hat. Ideelle Werte können daher nur insoweit berücksichtigt werden, als sie ein nach allgemeinen Grundsätzen zu bewertendes, selbständiges Wirtschaftsgut darstellen[376].

2. Ausnahmen vom Teilwertprinzip:

Das Teilwertprinzip gilt für das gewerbliche Betriebsvermögen nicht uneingeschränkt. § 66 Abs. 2 und 3 BewG bestimmt vielmehr Ausnahmen für die Bewertung von wirtschaftlichen Untereinheiten, sowie von Wertpapieren, Anteilen und Genußscheinen an Kapitalgesellschaften. Ausnahmen gelten ferner für die Wirtschaftsgüter, deren Wert unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zum Betrieb ist, wie z.B. Kapitalforderungen, Schulden, wiederkehrende Nutzungen und Leistungen und für Anteile an einer öffenen Handelsgesellschaft und anderen Personengesellschaften.

a. Die Bewertung der wirtschaftlichen Untereinheiten:

Die Bewertung der Betriebsgrundstücke ist unterschiedlich, je nachdem es sich um Grundstücke handelt, die losgelöst von ihrer Betriebszugehörigkeit zum Grundvermögen gehören oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würden. Im ersten Fall erfolgt die Bewertung nach dem für das Grundvermögen, im zweiten Fall nach dem für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen vorgeschriebe-

376) s.auch Friedlaender, Schulden bei der Einheitsbewertung von Betriebsvermögen. Ein Beitrag zu der Lehre von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, StuW 1952 Sp. 409

nen Verfahren. Ein besonderes Bewertungsverfahren für Betriebsgrundstücke ist also nicht vorgesehen. Die gesetzliche Regelung gewährleistet die einheitliche Erfassung allen Grundbesitzes mit der Grundsteuer und verhindert eine unterschiedliche Bewertung gleichartiger Grundstücke.

Gewerbeberechtigungen, auch solche, die mit einem Grundstück in gleicher Weise wie wesentliche Bestandteile verbunden sind, werden mit dem gemeinen Wert bewertet (§ 58 Abs. 4 BewG).

b. Die Bewertung von Wertpapieren, Anteilen und Genußscheinen an Kapitalgesellschaften und Anteilen an Personengesellschaften:

Wertpapiere, Anteile und Genußscheine an Kapitalgesellschaften werden ohne Rücksicht auf ihre Betriebszugehörigkeit nach § 7o BewG bewertet (§ 66 Abs. 3 BewG). Eine Bewertung mit dem Teilwert kommt nicht in Betracht. Trotz des Wortlauts des § 7o BewG ist die Bewertung mit dem Steuerkurswert nicht nur fakultativ sondern in erster Linie vorgeschrieben. Nur wenn keine Steuerkurswerte festgesetzt sind[377], erfolgt eine Bewertung mit dem amtlichen Kurswert gemäß § 13 Abs. 1 BewG, und sofern auch kein amtlicher Kurswert besteht, mit dem gemeinen Wert. Die im geregelten Freiverkehr notierten Kurse können den amtlich notierten Kursen gleichgesetzt werden[377a]. Anteile an einer offenen Handelsgesellschaft und anderen Personengesellschaften sind mit dem Anteil am Einheitswert, der nach § 216 Abs. 1 Ziff. 2 AO festgestellt wird, anzusetzen[378].

c. Die Bewertung von Kapitalforderungen, Schulden und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen:

Die Bewertung von Kapitalforderungen ist in § 66 BewG nicht besonders geregelt. Sie müßten deshalb nach der allgemeinen Regel des § 66 Abs. 1 BewG mit dem Teilwert bewertet werden. Die Anwendung des Teilwerts als anteiligem Betriebswert ist jedoch nur sinnvoll für die Bewertung der

---

377) die Voraussetzungen für die Festsetzung regeln § 71 BewG, § 6o BewDV

377a) Gürsching-Stenger aaO, § 7o BewG Anm. 3

378) Krekeler aaO, § 66 BewG S. 525

Wirtschaftsgüter, deren Wert durch die Zugehörigkeit zu einem gewerblichen Betrieb beeinflußt wird. Neutrale Wirtschaftsgüter, d.h. solche, auf deren Wert die Betriebszugehörigkeit ohne Einfluß ist, sind daher nicht mit dem Teilwert[379] sondern mit dem sich aus § 14 BewG ergebenden Wert anzusetzen[380]. Das gleiche gilt für die Bewertung von Schulden[381] und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen[382].

3. Die Behandlung von Rückstellungen und Rücklagen:

Im Rahmen des Problems: "Gesamtbewertung - Einzelbewertung" ist von besonderem Interesse die Behandlung von Rückstellungen.

Rückstellungen können regelmäßig für Verbindlichkeiten oder Lasten gebildet werden, die sich der Höhe nach noch nicht oder nicht genau bestimmen lassen, sofern am Stichtag eine bereits entstandene und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten bewertbare Verpflichtung vorliegt[383]. Umstritten ist die Frage, ob auf Schulden und Lasten, deren Entstehung am Stichtag noch in der Schwebe ist, die allgemeinen Vorschriften der §§ 4 ff BewG über Bedingungen und Befristungen Anwendung finden. Möglich ist das nur dann, wenn man Schulden und Lasten als zur wirtschaftlichen Einheit des gewerblichen Betriebsvermögens gehörig, mithin als negative Wirtschaftsgüter betrachtet. In diesem Fall gilt auch für sie der für das gewerbliche Betriebsvermögen maßgebliche Satz der Einzelbewertung. Vertritt man dagegen für Schulden und Lasten den allgemeinen Grundsatz der Gesamtbewertung nach § 2 BewG, so ist für die §§ 4 ff BewG kein Raum. Hier zeigt sich die Folgerichtigkeit des Begriffs des "negativen Wirtschaftsgutes", der oben[384] bejaht wurde.

---

379) OFHU vom 12.2.1948 III 9/46 Bd. 54 S. 225; BFHU vom 26.8. 1955 III 133 und 134/54 S - BStBl. 1955 III S. 278

380) BFHU vom 26.8.1955 aaO

381) Gürsching-Stenger aaO, § 66 BewG Anm. 10; vgl. auch § 66 Abs. 4 Satz 2 EntwBewG

382) Steinhardt aaO, S. 150; grundsätzlich auch Gürsching-Stenger aaO, § 66 BewG Anm. 10

383) Abschn. 45 VStR 1953; Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 114 a S. 209

384) s.oben S. 22 der Abhandlung

Einzelne Schulden und Lasten, die aufschiebend bedingt oder befristet sind, finden danach grundsätzlich keine Berücksichtigung. Bedingungen und Befristungen in diesem Sinne liegen allerdings nur dann vor, wenn sie sich auf die Entstehung einer Forderung, nicht aber, wenn sie sich auf die Fälligkeit beziehen[385].

Nicht abzugsfähig sind danach Verbindlichkeiten aus Garantieverträgen und Gewährleistungsverpflichtungen, solange noch keine Schäden geltend gemacht sind, für die der Steuerpflichtige aufkommen muß[385a], ferner Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Avalen, wechselrechtlichen Haftungen etc., aus denen der Steuerpflichtige am Stichtag noch nicht in Anspruch genommen worden ist und insbesondere Rückstellungen für ungewisse zukünftige Schulden wie etwa Pensionsverpflichtungen.

Die Maßgeblichkeit der §§ 4 ff BewG, an der die Rechtsprechung festhält[386], wird jedoch in Frage gestellt dadurch, daß in einzelnen Fällen der Abzug zugelassen wird mit dem Hinweis darauf, daß eine bedingte oder befristete Schuld bereits vor Eintritt der Bedingung bzw. der Frist als wirtschaftlich existente Schuld eine tatsächliche Minderung des Vermögens darstelle[387]. Hier ist besonders das sogenannte Bergschadenurteil zu erwähnen, in dem der Bundesfinanzhof[388] Rückstellungen für Schadensersatzansprüche aus Bergschäden zuläßt, deren Ursache - nämlich der Abbruch - bereits vor dem Stichtag liegt, die sich jedoch am Stichtag noch nicht ausgewirkt haben und insoweit noch gar nicht Gegenstand bürgerlichrechtlicher Ansprüche sein können. Der Bundesfinanzhof begründet die Zulässigkeit der Rückstellun-

---

385) vgl. bereits RFH zu § 151 RAO im Urteil vom 17.12.1929 I c A 787/29 - RStBl. 1930 S. 133

385a) Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt in den Fällen, in denen der Abnehmer den Mangel schon vor dem Stichtag erkannt, ihn aber aus besonderem Grunde erst nach dem Stichtag geltend gemacht hat (RFHU vom 19.12.1941 - RStBl. 1942 S. 354)

386) vgl. BFHU vom 25.10.1951 III 43/50 S - BStBl. 1957 III S. 297; U vom 26.7.1957 III 161/54 S - BStBl. 1957 III S. 314

387) so hinsichtlich Rückstellungen für "Wechselobligationen" als Wertberichtigungsposten, vgl. BFHU vom 23.11.1956 III 132/56 S - BStBl. 1957 III S. 14

388) BFHU vom 25.10.1951 III 43/50 S - BStBl. 1952 III S.37

gen damit, daß am Stichtag der Schadenseintritt bereits wahrscheinlich sei, sein Eintritt auch nicht von einer Bedingung abhänge oder befristet sei. Die Begründung ist jedoch nicht stichhaltig. Eine Befristung nach § 8 BewG liegt genau so wie im Falle des § 163 BGB u.a. dann vor, wenn der Eintritt des Ereignisses gewiß und nur der Zeitpunkt ungewiß ist[389]. Das maßgebliche Ereignis ist hier der Schadenseintritt, der bereits feststand, jedoch für einen unbestimmten Zeitpunkt. In Wirklichkeit stellt das Urteil, obwohl es formal an der Maßgeblichkeit der §§ 4 ff BewG für die Bewertung von Schulden und Lasten festhält, eine Einengung dieser Vorschriften zugunsten wirtschaftlicher Betrachtungsweise dar[390].

Rückstellungen für Pensionsanwartschaften sind in der Rechtsprechung grundsätzlich nicht zugelassen worden, jedoch mit unterschiedlicher Begründung[391]. In neueren Entscheidungen wird wiederum auf §§ 4 ff BewG hingewiesen und betont, daß die Pensionsanwartschaften von Betriebsangehörigen im Hinblick auf die für das gesamte Betriebsvermögen - positive und negative Wirtschaftsgüter - angeordnete Einzelbewertung, für den Betriebsinhaber eine Anzahl von Einzelansprüchen darstellen, die aufschiebend bedingt seien durch den Erlebensfall seitens des Berechtigten. Gemäß § 6 BewG sei ihre Berücksichtigung unzulässig. Die Ansicht Veiels[392], wonach die Bewertung von gewerblichem Betriebsvermögen nach dem Bewertungsgesetz ebenso wie die Bewertung in der Steuerbilanz dem dynamischen Prinzip unterliege, wird ausdrücklich als mit der statischen Betrachtungsweise des Bewertungs- und des Vermögensteuerrechts unvereinbar abgelehnt[393]. Im Schrifttum ist diese Rechtsprechung heftig

---

389) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 11 b S. 25; zum Begriff der Befristung s.ferner Lehmann aaO, § 35 B I S. 277

390) Gübbels, Zur Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, FR 1952 S. 51

391) s.u.a. RFHU vom 24.9.1931 III A 409/29 - RStBl. 1932 S. 120; U vom 22.6.1933 III A 240/32 - RStBl. 1933 S. 875; OFHU vom 19.12.1949 III 21/49 S - StuW 1950 Nr.43

392) Veiel, Organschaft und wirtschaftliche Einheit bei der Einheitsbewertung, StuW 1940 Sp. 675

393) BFHU vom 26.7.1957 III 161/54 S - BStBl. 1957 III S. 314 (319)

bekämpft worden[394].

Neuerdings hat der Bundesfinanzhof[395] für Einzelfälle die Zulässigkeit von Rückstellungen mit Rücksicht auf das Gesetz der großen Zahl bejaht[396]. Der Reichsfinanzhof[397] hatte die Abzugsfähigkeit auch unter diesem Gesichtspunkt verneint, der Bundesfinanzhof[398] sie in einem früheren Urteil bewußt offengelassen. Der Bundesfinanzhof bezeichnet das Gesetz der großen Zahl als ausgleichende Wirkung der Massenbeobachtungen und der Ermittlung des Typischen auf dem Wege der Massenbeobachtungen. Auf den konkreten Fall bezogen bedeutet das, daß "vom Verpflichteten aus gesehen, der Umfang der wirtschaftlichen Last in seiner Gesamtheit feststellbar sei, unabhängig davon, welcher der einzelnen Anwärter künftig tatsächlich zum Empfänger einer Pensionsleistung werde"[399]. Das Gesetz der großen Zahl gründet sich sonach auf eine Wahrscheinlichkeitsberechnung. Als große Zahl bezeichnet der Bundesfinanzhof die Zahl 100. Den Ausgangswert für die Bildung der Rückstellungen für Pensionsanwartschaften soll das nach versicherungsmathematischen Grundsätzen errechnete Deckungskapital bilden, bei dem bereits der Einfluß der Fluktuation berücksichtigt ist. Die VStER 1957 haben in Abschn. 14 diese Rechtsprechung übernommen und das Gesetz der großen Zahl ebenfalls bei Rückstellungen für Pensionsanwartschaften für maßgebend erklärt[400].

Damit ist für Einzelfälle praktisch der Grundsatz durch-

---

394) s.u.a. Gübbels, Berücksichtigung bedingter Lasten bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, FR 1952 S. 7 ff und S. 50 ff; Kunze, Pensionsanwartschaften bei der Einheitsbewertung, DStZ 1954 S. 169; Schandalik, Behandlung von Pensionsanwartschaften bei der Vermögensfeststellung, BB 1956 S.39 ff

395) BFHU vom 26.7.1957 III 161/54 S - BStBl. 1957 III S. 314

396) so schon Zitzlaff, Pensionsanwartschaften im Einkommen- und Vermögensteuerrecht, B 1953 S. 154

397) U vom 22.6.1933 III A 240/32 - RStBl. 1933 S. 875

398) U vom 4.7.1952 III 85/51 S - BStBl. 1952 III S. 206

399) BFHU vom 26.7.1957 aaO

400) unter ausdrücklichem Hinweis darauf, daß der entsprechende Abschn. 45 Abs. 5 und 6 VStR 1953 insoweit als überholt anzusehen ist.

brochen, daß auch für Schulden und Lasten der nach § 66 Abs. 1 BewG maßgebliche Grundsatz der Einzelbewertung gilt. Im Hinblick darauf, daß im Steuerrecht wirtschaftliche Gesichtspunkte ausschlaggebend sein sollen, ist diese Durchbrechung zu begrüßen. In der bisher gehandhabten Form ist sie jedoch bedenklich, denn - wirtschaftlich betrachtet - "ist die Pensionszusage, die eine kleine GmbH gegenüber einem Geschäftsführer abgegeben hat, für diese GmbH ein größeres Risiko als zahlreiche geringfügige, aber versicherungsmathematisch präzise zu bewertende Pensionszusagen eines großen Unternehmens."[4o1)]

Die Lösung des Problems muß daher auf andere Art und Weise versucht werden. Hilfsmittel dafür bietet wiederum die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese soll zwar nicht zum "Allheilmittel" erhoben werden. Das würde ihren Wert mindern und zudem zu praktischen Bewertungsschwierigkeiten führen. Läßt man sie jedoch in Einzelfällen maßgeblich sein - so letztlich beim Gesetz der großen Zahl -, so erfordert der Gesichtspunkt der steuerlichen Gerechtigkeit und Gleichbehandlung ihre Anwendung auf dem gesamten Gebiet der Rückstellungen. Rechtlich ist das insoweit möglich, als man bereits die §§ 4 ff BewG wirtschaftlich auslegt und ein zukünftiges, ungewisses Ereignis bzw. einen ungewissen Termin i.S. der §§ 4 ff BewG erst dann annimmt, wenn das ungewisse Ereignis bzw. der Eintritt des Ereignisses noch nicht mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit vorauszusehen ist. Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn man vom Teilwertgedanken ausgeht und berücksichtigt, daß ein Erwerber des Betriebs die einzelnen Wirtschaftsgüter ohne Zweifel im Hinblick auf die auf ihnen ruhenden aufschiebend bedingten oder befristeten Lasten entsprechend niedriger ansetzen wird[4o2)]; denn die Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter des gewerblichen Betriebsvermögens hebt nicht die "wertbeeinflussende Wirkung ihrer wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit" auf[4o3)].

4o1) Stenger, Die Behandlung der Pensionsanwartschaften bei der Einheitsbewertung, DStZ 1957 S. 278

4o2) Gübbels, Berücksichtigung bedingter Lasten bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, FR 1952 S. 9

4o3) Bühler, Steuerrecht 195o Teil I S. 235

Mit den Rückstellungen nicht zu verwechseln sind die Rücklagen zur Deckung noch nicht entstandener Verbindlichkeiten (sogenannte echte Reserven), z.B. die gesetzliche Rücklage in § 130 AktG und die in den Bilanzen oft gebildeten Rücklagen für Ersatzbeschaffungen, Ausgaben späterer Jahre oder zur Deckung zukünftiger Verluste. Sie bilden bei der Feststellung des Einheitswerts für den gewerblichen Betrieb grundsätzlich keine abzugsfähigen Verbindlichkeiten[404]. Eine Ausnahme bilden die versicherungstechnischen Rücklagen bei Versicherungsunternehmen, soweit sie für Leistungen aus den laufenden Versicherungsverträgen notwendig sind (§ 62 Abs. 2 BewG). Die näheren Einzelheiten regelt § 53 BewDV).

IV. Die Bewertung des sonstigen Vermögens:

Die Bewertung der Wirtschaftsgüter des sonstigen Vermögens erfolgt im Gegensatz zu den übrigen Vermögensarten im Wege des gesonderten Festellungsverfahrens der Einheitsbewertung (§ 213 Abs. 2 und § 214 AO), sondern im Zuge der jeweiligen Vermögensteuerveranlagung; denn das sonstige Vermögen unterliegt ausschließlich der Vermögensteuer und der Vermögensabgabe nach dem Stand vom 21.6.1948 (s. § 21 LAG). Einheitswerte werden deshalb nicht gebildet. Nur Gewerbeberechtigungen, die ausnahmsweise, z.B. infolge Verpachtung, nicht zum gewerblichen Betriebsvermögen gehören, kommen mit ihrem Einheitswert zum Ansatz.

Der Bewertungsmaßstab für die Wirtschaftsgüter des sonstigen Vermögens ergibt sich regelmäßig aus dem allgemeinen Teil des Bewertungsgesetzes (§§ 1, 10 BewG). Es kommt vor allem der gemeine Wert in Betracht. Für die Bewertung von Wertpapieren, Anteilen und Genußscheinen an Kapitalgesellschaften gelten jedoch die besonderen Regeln der §§ 69 - 72 BewG. Danach ist in erster Linie maßgebend der Steuerkurswert. Erst wenn ein solcher nicht festgesetzt ist, finden die Vorschriften des allgemeinen Teils Anwendung, mithin eine Bewertung mit dem Kurswert (§ 13 Abs. 1 BewG) bzw. für gewisse Wertpapiere, die Kapitalforderungen darstellen,

404) vgl. Abschn. 45 Ziff. 7 EStR 1954 ; Schmidt-Degenhardt/ Gruß/Lindner aaO, Abschn. 114 d. S. 211

mit dem Nennwert (§ 14 Abs. 1 und 2 BewG) oder mit dem gemeinen Wert (§ 13 Abs. 2 BewG).

Steuerkurswert, Kurswert, gemeiner Wert und Nennwert erfassen jeweils nur den Wert des einzelnen Wertpapiers oder Anteils. Besitzt eine Person soviele Anteile derselben Gesellschaft, daß ihr eine maßgebliche Beherrschung möglich ist oder ihr sonstige gewichtige Vorteile zustehen, so ist der wirtschaftliche Wert der Beteiligung in der Regel höher als die Summe der Anteile. Das ist grundsätzlich schon dann der Fall, wenn mehr als 25 % aller Aktien in einer Hand sind, da alle wichtigen Maßnahmen, wie Kapitalerhöhung, Satzungsänderung, Auflösung, Umwandlung, Verschmelzung (nach dem Aktiengesetz) einer Dreiviertelmehrheit bedürfen[405]. Ist das der Fall, so entsteht eine neue wirtschaftliche Einheit, die "Beteiligung", die selbständig zu bewerten ist. Bewertungsmaßstab ist der gemeine Wert (§ 13 Abs. 3, § 7o Abs. 1 BewG), der sich zusammensetzt aus der Summe der Einzelwerte der Anteile, erhöht um einen Zuschlag, den sogenannten Paketzuschlag[406]. In diesem Falle finden die Grundsätze der wirtschaftlichen Einheit und ihrer Gesamtbewertung also auch für das sonstige Vermögen Anwendung. Ebenso ist es möglich, eine Sammlung von Kunstwerken zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht.

---

405) Schmidt-Degenhardt/Gruß/Lindner aaO, Abschn. 21 S. 45; s.auch Abschn. 125 b S. 225

406) RFHU vom 2.1o.1941 III 116/41 - RStBl. 1941 S. 845; vgl. auch Abschn. 14 AntBewR 1957 - BStBl. 1958 I S. 25

S c h l u ß b e t r a c h t u n g

Die Darstellung der Bewertung wirtschaftlicher Einheiten hat gezeigt, daß der Gesetzgeber den Grundsatz der Gesamtbewertung nicht so einwandfrei durchgeführt hat wie die Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern zu wirtschaftlichen Einheiten. Die Mindestwertvorschriften der §§ 33 BewG und 4o BewDV, sowie die Bestimmungen über die Sonderbewertung einzelner Wirtschaftsgüter innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit nach § 14 BewDV lassen sich mit dem Grundsatz der Gesamtbewertung der wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie des Grundvermögens nicht vereinbaren. Bei der im EntwBewG vorgesehenen Regelung ist das in noch viel stärkerem Maße der Fall, da Vorschriften, die bisher nur in Ausnahmefällen gelten sollten, darin zur Regel erhoben werden. Die umfassendste Durchbrechung hat das Gesamtbewertungsprinzip in den Vorschriften über die Bewertung des gewerblichen Betriebsvermögens erfahren, obwohl auch hier die wirtschaftliche Einheit, nämlich der Betrieb, den Bewertungsgegenstand bildet. Bewertet wird aber nicht die wirtschaftliche Einheit als Ganzes, sondern jedes einzelne Wirtschaftsgut bzw. jede einzelne Untereinheit. Erst die Summe der gefundenen Einzelwerte ergibt den Gesamtwert.

Es muß daher als Tatsache festgehalten werden, daß der Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit insofern in einer rückläufigen Entwicklung begriffen ist, als die Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter bei der Bewertung vielfach außer acht gelassen wird, indem als Bewertungsgegenstand nicht die wirtschaftliche Einheit als Ganzes, sondern einzelne ihrer Teile auftreten. Dieses Ergebnis ist erstaunlich und sehr unbefriedigend, wenn man den Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit und ihrer Gesamtbewertung als unbedingte Forderung des Bewertungsrechts auffaßt und sich vergegenwärtigt, welch langen Entwicklungsganges es bedurft hat, um dieses Ziel zu erreichen.

Es muß jedoch folgendes berücksichtigt werden: Wirtschaftliche Einheit und Gesamtbewertung dürfen grund-

satzlich nur als Hilfsmittel der objektiven Wertfindung angesehen werden, für die die Einzel- bzw. Sonderbewertung in vielen Fällen ein notwendiges Mittel zur Berichtigung darstellt. Diese Auffassung rechtfertigt sich aus der Erkenntnis, daß Schätzungen und Vergleiche ganzer wirtschaftlicher Einheiten miteinander, auf die eine Gesamtbewertung in besonderem Maße angewiesen ist, nicht immer klare und gerechte Ergebnisse zu erzielen vermögen. Das gilt insbesondere für die Einheiten des gewerblichen Betriebsvermögens. Hier stellt die Bewertung mit dem Teilwert einen vollgültigen Ersatz für die Gesamtbewertung dar. Denn der Teilwert ist nicht ein von der Betriebszugehörigkeit losgelöster Einzelwert, sondern anteiliger Betriebswert, nämlich der Wert, den ein Wirtschaftsgut für die wirtschaftliche Einheit des Betriebes darstellt. Insofern ist die Bildung wirtschaftlicher Einheiten auch für das Betriebsvermögen nicht überflüssig.

Von diesem Standpunkt aus betrachtet, bedeutet die "Durchbrechung" des Grundsatzes der wirtschaftlichen Einheit und ihrer Gesamtbewertung keinen bedauernswerten Rückgang der Entwicklung, sondern stellt eine aus den Erfahrungen und Erkenntnissen der Praxis erwachsene Verfeinerung und Vervollkommnung des Bewertungsrechts dar.

L e b e n s l a u f

Am 15.September 1934 wurde ich als zweite Tochter des Kaufmanns Walter Bals aus Oberrahmede Kr.Altena/Westf. und seiner Ehefrau Lina geb. Spelsberg in Lüdenscheid geboren. Ich habe die deutsche Staatsangehorigkeit. Vom Herbst 1941 bis zum Frühjahr 1946 besuchte ich die Volksschule in Oberrahmede, anschließend acht Jahre das Neusprachliche Mädchengymnasium in Lüdenscheid, wo ich am 2.März 1954 die Reifeprüfung ablegte. Im Sommersemester 1954 begann ich an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster das Studium der Rechts- und Staatswissenschaften. Im Sommersemester 1955 wechselte ich für ein Semester an die Albert-Ludwigs-Universität nach Freiburg über und kehrte dann nach Münster zurück. Am 16.November 1957 bestand ich vor dem Justizprüfungsamt in Hamm/Westf. das erste juristische Staatsexamen. Nach Ableistung des Vorbereitungsdienstes legte ich am 12.März 1962 vor dem Justizprüfungsausschuß in Düsseldorf die zweite juristische Staatsprüfung ab.

Seit dem 27.September 1958 bin ich verheiratet und habe eine jetzt 2-jährige Tochter.